

UNIWERSYTET W BIAŁYMSTOKU
WYDZIAŁ EKONOMII I FINANSÓW

mgr Mariusz Mak

**KONCEPCJA WOLNOŚCI I SPRAWIEDLIWOŚCI
W KONSTRUKCJI OPODATKOWANIA
DOCHODÓW OSOBISTYCH**

Rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem:
dr hab. Anny Wildowicz-Szumarskiej
Promotor pomocniczy:
dr Marian Zalesko

BIAŁYSTOK 2023

Spis treści

Wstęp	5
Rozdział 1. Wolność i sprawiedliwość w świetle teorii ekonomii	12
1.1. Aksjologiczne podstawy ekonomii	12
1.2. Koncepcja wolności w ekonomii głównego nurtu	23
1.3. Koncepcja sprawiedliwości w ekonomii głównego nurtu.....	49
1.4. Koncepcja wolności z perspektywy ekonomii heterodoksyjnej	57
1.5. Koncepcja sprawiedliwości w ekonomii heterodoksyjnej	66
Rozdział 2. Zasady konstrukcji podatku od dochodów osobistych w świetle teorii opodatkowania	71
2.1. Geneza podatku dochodowego.....	71
2.2. Ewolucja konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych w okresie nowożytnym ..	79
2.3. Stałe elementy prawnej konstrukcji podatku dochodowego	94
2.4. Zmienne elementy konstrukcji podatku dochodowego.....	110
2.5. Zasady etycznego opodatkowania dochodów osobistych.....	117
Rozdział 3. Wolność a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej.....	132
3.1. Koncepcja wolności w rozważaniach filozoficzno-społecznych.....	132
3.2. Wolność a opodatkowanie w ujęciu ekonomii klasycznej i neoliberalnej.....	138
3.3. Wolność a opodatkowanie z perspektywy teorii keynesowskiej	154
3.4. Wolność a opodatkowanie w ekonomii instytucjonalnej oraz teorii wyboru publicznego	162
Rozdział 4. Sprawiedliwość a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej..	177
4.1. Koncepcja sprawiedliwości w rozważaniach filozoficzno-społecznych	177
4.2. Sprawiedliwość a opodatkowanie w ujęciu ekonomii klasycznej i neoliberalnej	188
4.3. Sprawiedliwość a opodatkowanie z perspektywy ekonomii dobrobytu	207
4.4. Sprawiedliwość a opodatkowanie w nowej ekonomii instytucjonalnej.....	215
Rozdział 5. Etyczny wymiar opodatkowania dochodów osobistych w Polsce	223
5.1. Kryteria oceny konstrukcji podatku	223
5.2. Źródła dochodów osób fizycznych	230
5.3. Zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe a realizacja idei wolności i sprawiedliwości	247
5.4. Ulgi i odliczenia a realizacja idei wolności i sprawiedliwości.....	262
Zakończenie	279
Bibliografia	288

Spis tabel.....	308
Spis rysunków.....	309

Wstęp

Poszukiwanie zarówno racjonalnych, jak i etycznych przesłanek poboru podatku od dochodów osobistych stanowi przedmiot zainteresowań ekonomistów od wielu stuleci. Państwo realizując różnorodne cele oraz zadania od zawsze „zmuszone” jest sięgać do dochodów swoich obywateli¹. Początkowo podatek dochodowy pełnił jedynie funkcję fiskalną. Zdaniem J. Buchanana (2005) wraz ze wzrostem udziału sektora publicznego w gospodarce w XX wieku na znaczeniu zyskały równocześnie inne, pozafiskalne funkcje podatku, tj. redystrybucyjna i stymulacyjna. Powołując się na R. Musgrave’a (1984), poza fiskalną funkcją, podatek dochodowy pełni obecnie istotną funkcję redystrybucyjną². Redystrybucja ma zapewnić sprawiedliwy rozkład dochodu i bogactwa w społeczeństwie, a „sprawiedliwa” redystrybucja nie może równocześnie odbywać się kosztem ograniczenia wolności gospodarczej. Mając to na uwadze, zasadniczym przedmiotem badań podjętych w dysertacji doktorskiej jest instytucja podatku dochodowego we współczesnym państwie, która powinna być rozpatrywana nie tylko przez pryzmat jego funkcji, ale również systemu wartości, tj. wolności oraz sprawiedliwości.

Wydaje się, że realizacja zarówno fiskalnej, jak i pozafiskalnych funkcji podatku od dochodów osobistych nieodłącznie związana jest z bezpośrednią ingerencją w dochód podatnika i może prowadzić do naruszenia wolności jednostki. Jak stwierdza T. Wołowiec (2010) pobór podatku to również ingerencja w prawa podmiotowe opodatkowanych, a zwłaszcza „... w sferę silnie objawionego i chronionego przez podatników prawa własności”³. Bezpośrednią ingerencję niezwykle dosadnie obrazuje R. Nozick (1999 [1974]) „opodatkowanie zapłaty za pracę stoi na równi z pracą przymusową: zabieranie komuś zapłaty za n godzin pracy przypomina odbieranie mu tych n godzin, jest równoznaczne ze zmuszaniem go do pracy przez n godzin nie dla swoich celów”⁴.

Uwzględnienie pozafiskalnych funkcji podatku dochodowego, uzasadnia też konieczność spojrzenia na kwestię opodatkowania dochodów osobistych nie tylko pod kątem wydajności

¹ J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne” 2016, nr 294, s. 164.

² R. A. Musgrave P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Publish Mc Graw-Hill Book Company, New York 1980, s. 9.

³ T. Wołowiec, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, [w:] A. Nalepka, A. Ujwara-Gil (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Tom 9, Wydawnictwo Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University w Nowym Sączu, Nowy Sącz 2010, s. 311.

⁴ R. Nozick, *Anarchia, państwo, utopia*, przekł. P. Maciejko i M. Szczubiałka, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa 1999, s. 202-203.

fiskalnej, lecz sprawiedliwości⁵. Wśród ekonomistów klasycznych na czele z A. Smithem (1776) za kryterium sprawiedliwości przyjmowano równomierność opodatkowania. Ponadto, J. S. Mill (2006 [1861]), który był jednocześnie postrzegany jako utilitarysta istotną wagę przykładł do równości ponoszonej ofiary. O zrównanie użyteczności krańcowej dochodu podatnika postulował też F. Y. Edgeworth (1881), podczas gdy na potrzebę powszechności opodatkowania oraz uwzględnienia zdolności płatniczej zwracał uwagę A. Wagner (1877 t. I – 1889 t. IV). Warto zaznaczyć, że podejście do przedstawionych wyżej kategorii uzależnione było od wielu czynników, w tym okresu historycznego i aktualnego rozwoju nauki. Na przykład, według Keynesa (1936) aktywna polityka państwa w zarządzaniu procesami gospodarczymi powinna uwzględniać zróżnicowanie obciążeń stosownie do zdolności podatkowej, co w przypadku podatku od dochodów osobistych sprowadza się do progresywnego opodatkowania (sprawiedliwości pionowej)⁶.

Pytanie o „zasadną wysokość” ciężaru podatkowego, w tym kryteria na jakich powinna być oparta konstrukcja podatku od dochodów osobistych, jest wciąż żywiołowo dyskutowaną kwestią wśród współczesnych ekonomistów i decydentów politycznych, a także instytucji, takich jak: OECD, MFW, Komisja Europejska. Należy podkreślić, że wielu ekonomistów – T. Piketty (2015), J.E. Stiglitz (2013) czy A.B. Atkinson (2017) – rozpatruje problem opodatkowania dochodów osobistych głównie w kontekście rosnących nierówności dochodowych. Stąd zdaniem autora rozprawy doktorskiej spojrzenie na problem etyki opodatkowania dochodów osobistych wymaga aby przyjąć, że z jednej strony progresywny podatek dochodowy jest narzędziem redystrybucji służącym bardziej sprawiedliwemu podziałowi dochodów, a z drugiej strony każde opodatkowanie narusza w pewnym stopniu sferę wolności i praw ekonomicznych.

Podatek od dochodów osobistych w świetle doktryny podatkowej powinien pełnić funkcję fiskalną, redystrybucyjną, jak również stymulacyjną. Z perspektywy etycznej w przypadku opodatkowania dochodów osobistych szczególnie istotną kwestią jest, aby wprowadzona konstrukcja prawna nie była sprzeczna, lecz kompatybilna z ideą wolności i sprawiedliwości. Z tej też przyczyny badania podjęte w pracy dotyczyć będą problematyki konstrukcji podatku od dochodów osobistych. Z uwagi na fakt, że instytucja podatku dochodowego stanowi ograniczenie wolności jednostki, racjonalne wydaje się postawienie pytania: Czy podatek dochodowy może być jednocześnie sprawiedliwy i nie ograniczać wolności?

⁵ J. M. Buchanan, R. A. Musgrave, *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005, s. 31-32,

⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 138.

Konstruowanie systemu opodatkowania dochodu, co wyraźnie podkreśla Stiglitz (2000), związane jest z systemem wartości, którego implementacja jest zmienna w zależności od przyjętej konstrukcji podatku⁷. Niezwykle istotnym zagadnieniem, w kontekście sprawiedliwości opodatkowania, jest określenie tego, w jaki sposób powinna być ustalana podstawa opodatkowania. Jak stwierdza F. Grądalski (2004) w przypadku dochodu ważnym do rozstrzygnięcia problemem jest sposób interpretowania kosztów uzyskania przychodu. Z uwagi na bezpośredniość – istotną cechę niniejszego podatku – należy zapytać: czy dla wszystkich grup podatników należy zastosować jednakowe zasady naliczania kosztów uzyskania przychodu?⁸. Czy zróżnicowanie kosztów w zależności od źródła dochodu jest rozwiązaniem sprawiedliwym? Zagadnienia te są niezwykle istotne, gdyż ustawodawca w niektórych sytuacjach decyduje się na udostępnienie podatnikom instrumentów motywujących ich do podejmowania pewnych działań, a podatek dochodowy ma wówczas spełniać swą funkcję bodźcową (stymulacyjną).

Kolejne rozwiązania prawne, które precyzują sposób oraz zakres realizacji pozafiskalnych funkcji podatku od dochodów osobistych związane są z udzieleniem ulg podatkowych (inaczej preferencji podatkowych). Ordynacja podatkowa definiuje je jako przewidziane przepisami prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki lub zmniejszenia, których zastosowanie spowoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub też wysokości podatku⁹. Podatki jako instrumenty bodźcowe o charakterze ogólnym lub selektywnym, mogą być wykorzystywane do zwiększenia lub zmniejszenia poziomu inwestycji, konsumpcji oraz zatrudnienia. Stworzenie możliwości wykorzystywania ulg podatkowych, czy też ustalenie wysokości dochodu wolnego od podatku rodzi konflikt między wartościami, takimi jak wolność i sprawiedliwość, a także wynikającymi z nich celami zarówno fiskalnymi, jak i pozafiskalnymi¹⁰. Co więcej, pełniące funkcję redystrybucyjną ulgi i odliczenia mogą też przynosić skutek odwrotny do pierwotnie zamierzonego i być sprzeczne z ideą sprawiedliwości. W sytuacji, gdy ustawodawca źle sprecyzuje kryteria i beneficjentów skorzystają z nich głównie najbogatsi.

Podatek od dochodów osobistych ma zindywidualizowany charakter, gdyż różnicuje podstawę opodatkowania w zależności od sytuacji osobistej podatnika, pełniąc w ten sposób funkcję redystrybucyjną. Redystrybucja dochodów nie zawsze jest jednak zjawiskiem pozytywnym. Według J. A. Mirrlessa (1971), ustawodawca prowadząc politykę redystrybucyjną wpływa na

⁷ J. E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, s. 664.

⁸ F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004, s. 56-57.

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, tekst ujednolicony na podstawie Dz.U. z 2018 r., poz. 800, 771. art. 3.

¹⁰ B. Zbroińska, *Pozafiskalne funkcje podatku dochodowego*, „Gospodarka Narodowa” 2008, nr 1-2, s. 91.

ograniczenie wolności jednostek o wysokiej produktywności. W długim okresie może to przełożyć się na zaniechanie działalności w celu obniżenia poziomu opodatkowania, co może wywołać negatywne skutki dla całej gospodarki. Powyższą teorię potwierdza również J. E. Stiglitz (1987), który podkreśla, że podczas konstruowania systemu podatkowego istotne jest, aby zwracać uwagę na skłonność do podejmowania pracy w różnych grupach społecznych i nakładać wyższe podatki na grupy, w których elastyczność podaży pracy jest mniejsza¹¹.

Ważnym pytaniem, na które zmuszony jest odpowiedzieć ustawodawca formułując przepisy prawa podatkowego jest wybór sposobu, w jaki dokonywać redystrybucji, tj. wybór pomiędzy progresywną a proporcjonalną (liniową) stawką podatku¹². Problematyka ta jest bardzo złożona. Rozwiązań w tym zakresie możemy szukać m.in. w teorii optymalnego opodatkowania. Zgodnie z tą teorią system podatkowy jest optymalny, jeżeli przy danej wielkości dochodów, które rząd chce osiągnąć, struktura i stopy podatków są tak dobrane, aby maksymalizować dobrobyt społeczny. Teoria ta ma jedną wadę. Współcześnie niestety nie potrafimy jednoznacznie zmierzyć dobrobytu społecznego. Powstaje w związku z tym pytanie. Czy i ewentualnie na ile lepszy system podatkowy można stworzyć w oparciu o system wartości etycznych, który rzeczywiście sprzyjałby poprawie dobrobytu społecznego?¹³.

Na potrzeby tak zarysowanego obszaru badań i problemu badawczego sformułowano następujące cele oraz hipotezy badawcze, które wpłynęły na strukturę pracy.

Głównym celem rozprawy jest przedstawienie koncepcji wolności i sprawiedliwości z punktu widzenia ich wpływu na konstrukcję podatku od dochodów osobistych w ujęciu retrospektywnym.

Wyróżniono trzy cele szczegółowe:

1. **Cel szczegółowy 1:** Zbadanie poglądów ekonomistów odnoszących się do kategorii etycznych, tj. wolności i sprawiedliwości.
2. **Cel szczegółowy 2:** Identyfikacja kluczowych teorii pozwalających na zdefiniowanie wolności i sprawiedliwości w kontekście opodatkowania dochodów osobistych.
3. **Cel szczegółowy 3:** Ocena konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce z punktu widzenia realizacji idei sprawiedliwości i wolności.

Zapewnienie wieloaspektowego ładu społeczno-ekonomicznego wymaga, aby społeczeństwo zaakceptowało fiskalną funkcję podatków dostrzegając, że w zamian otrzymuje konkretne

¹¹ A. Żabiński, E. Pohulak-Żołędowska, M. Sosnowski, *Opodatkowanie pracy. Między optymalizacją a sprawiedliwością systemu podatkowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, Nr 488, s. 286-287.

¹² J. E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 664.

¹³ B. Salanie, *The Economics of Taxation*, Publish MIT Press, Cambridge, 2003.

korzyści w postaci dostarczanych przez państwo dóbr publicznych, zasiłków i transferów społecznych, bądź możliwości wykorzystania istniejącego systemu ulg i odliczeń. Należy przy tym pamiętać, że podstawą teoretyczną konstrukcji podatku powinno być przestrzeganie zasad podatkowych, a ich źródeł należy poszukiwać w wartościach obecnych w różnych systemach etycznych¹⁴. Kluczowymi wartościami w kontekście opodatkowania dochodów osobistych są wolność i sprawiedliwość. Z tej przyczyny ustawodawca nieustannie poszukuje kompromisów pomiędzy kategorią wolności i sprawiedliwości, których implementacja w konstrukcji podatku dochodowego stanowi niezwykle trudne wyzwanie. Powyższa konstatacja pozwoliła na wyartykułowanie hipotezy głównej.

Hipoteza główna pracy brzmi następująco: Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych narusza zasadę wolności i sprawiedliwości.

Weryfikacja hipotezy głównej wymagała wyodrębnienia czterech hipotez pomocniczych, takich jak:

1. **Hipoteza pomocnicza I:** Sposób postrzegania wartości etycznych, takich jak wolność i sprawiedliwość charakteryzuje się zmiennością w czasie.
2. **Hipoteza pomocnicza II:** Opodatkowanie dochodów osobistych nie stanowi naruszenia wolności jednostki wówczas, gdy jest zgodne z zasadą względnej neutralności podatkowej, a ustawodawca nie wprowadza żadnych zwolnień i ulg, które mogłyby faworyzować jednych podatników kosztem pozostałych.
3. **Hipoteza pomocnicza III:** Podatek od dochodów osobistych stanowi urzeczywistnienie etycznej normy sprawiedliwości wówczas, gdy jest powszechny i równomierny.
4. **Hipoteza pomocnicza IV:** Zróżnicowana i skomplikowana konstrukcja podatku dochodowego w Polsce w zależności od źródła dochodów osobistych sprawia, że podatek nie odpowiada postulatowi wolności i sprawiedliwości.

Realizacja sformułowanych celów oraz hipotez badawczych pracy wymagała przyjęcia wielu metod i narzędzi badawczych, takich jak: metoda hipotetyczno-dedukcyjna; analiza deskryptywna; analiza krytyczna; analiza porównawcza; wnioskowanie przez analogię w oparciu o literaturę przedmiotu oraz materiały źródłowe; analiza raportów i opracowań instytucji i organizacji międzynarodowych (Eurostat, Bank Światowy, OECD), analiza przepisów prawnych. Dobór poszczególnych metod i narzędzi jest adekwatny do rodzaju i zakresu niezbędnych do przeprowadzenia prac służących realizacji poszczególnych celów badawczych.

¹⁴ M. Gasz, *Idea podatku ujednoliczonego – nowy paradygmat w sferze opodatkowania dochodów osób fizycznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 310, s. 117-118.

Pierwszy rozdział, pt. *Wolność i sprawiedliwość w świetle teorii ekonomii*, składa się z pięciu podrozdziałów. W pierwszym podrozdziale przedstawiono istotę teorii wartości (aksjologii) w kontekście teorii ekonomii. W kolejnych podrozdziałach autor podjął próbę retrospektywnego ukazania powiązań jakie występują między koncepcją wolności a sprawiedliwości, na tle ekonomii głównego nurtu oraz ekonomii heterodoksyjnej. W rozdziale tym podjęta została również problematyka odmiennego interpretowania zagadnienia wolności i sprawiedliwości, która wynika z przyjmowania różnych postaw aksjologicznych i behawioralnych, czy też z fundamentalnego w naukach ekonomicznych sporu między ekonomią pozytywną a normatywną.

Drugi rozdział, zatytułowany *Zasady konstrukcji podatku od dochodów osobistych w świetle teorii opodatkowania*, składa się z pięciu podrozdziałów. W rozdziale tym przedstawiono genezę podatku dochodowego oraz ewolucję konstrukcji odpodatkowania dochodów osobistych w okresie nowożytnym. Podatek dochodowy od początku jest ważnym narzędziem wykorzystywanym do gromadzenia dochodów budżetowych. Prowadzone rozważania ukazują – trwającą do dzisiaj – tendencję wzrostu fiskalizmu, poczynając od XIX w. aż do czasów współczesnych. Z tego powodu w rozdziale tym podejmuje się próbę odpowiedzi na pytanie o racjonalność, czy ujmując inaczej, naukowe uzasadnienie poboru tego podatku. Analizując stałe i zmienne elementy konstrukcji podatku dochodowego przedstawiono koncepcję tzw. dobrego (racjonalnego) podatku. Rozdział kończą rozważania poświęcone zasadom etycznego opodatkowania dochodów osobistych.

Rozdział trzeci, pt. *Wolność a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej*, składa się z czterech podrozdziałów. Prowadząc rozważania nt. koncepcji wolności w kontekście teorii opodatkowania zwrócono szczególną uwagę na najważniejsze nurty ekonomii, w tym klasyczny, neoliberalny, keynesowski oraz instytucjonalny. Doktrynę wolności gospodarczej oparto na założeniach liberalnej myśli politycznej, wykorzystując w tym celu poglądy przedstawicieli ekonomii klasycznej, takich jak: A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say, a także J.S. Mill. Ewolucję koncepcji wolności przedstawiono na podstawie poglądów J.M. Keynesa, uznanego za twórcę koncepcji interwencjonizmu państwowego. W ostatnim podrozdziale skoncentrowano się wokół kwestii wolności opodatkowania z perspektywy ekonomii instytucjonalnej. Oprócz poglądów przedstawicieli starej ekonomii instytucjonalnej – T. Veblena i J.R. Commonsa – zaprezentowano w tym miejscu również dorobek nowej ekonomii instytucjonalnej, w tym zwłaszcza teorii wyboru publicznego.

Czwarty rozdział, pt. *Sprawiedliwość a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej*, składa się z czterech podrozdziałów. Prowadząc rozważania nt. koncepcji sprawiedliwości w kontekście teorii opodatkowania przeanalizowano takie nurty ekonomii, jak:

klasyczny, neoliberalny, ekonomia dobrobytu, instytucjonalny, w tym teorię wyboru publicznego. Powszechnie wiadomo, że pojęcie sprawiedliwości w zależności od okresu historycznego postrzegane było różnie. W rozdziale tym wskazuje się m.in. na dużą trudność obiektywizacji zagadnienia sprawiedliwości. Podatek będąc przymusowym świadczeniem, a więc ograniczającym w pewnym stopniu ludzką wolność, z samej definicji mógłby zostać uznany za świadczenie niesprawiedliwe. Niemniej jednak perspektywa dziejowa i ukształtowane na przestrzeni lat nurty oraz szkoły ekonomii pozwalają na wyznaczenie różnych rodzajów sprawiedliwości podatkowej.

Ostatni rozdział pracy, pt. *Etyczny wymiar opodatkowania dochodów osobistych w Polsce*, składa się z pięciu podrozdziałów. W rozdziale tym przedstawiono kryteria oceny konstrukcji podatku. Przeprowadzona w niniejszym rozdziale analiza była ukierunkowana na weryfikację elementów konstrukcji podatku, takich jak: źródła dochodów, zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, a także ulgi i odliczenia. Rozważania dotyczące wymienionych wyżej elementów konstrukcji podatku dochodowego prowadzono w odniesieniu do koncepcji wolności i sprawiedliwości. W rozdziale tym podjęto również próbę oceny wskazanych elementów konstrukcji podatku dochodowego w Polsce w kontekście pryncypialnych zasad opodatkowania, tj. powszechności i równości.

Konstatując, w części teoretycznej dotyczącej kategorii etycznych – wolności i sprawiedliwości – rozważania oparto głównie na analizie literatury i piśmiennictwa polskiego oraz zagranicznego z zakresu historii myśli ekonomicznej i filozofii. Kolejne części pracy bazują na literaturze z zakresu finansów publicznych, poświęconej teorii opodatkowania, a także teorii wyboru publicznego. Ponadto, zostały wykorzystane opracowania publikowane przez instytucje i organizacje międzynarodowe, formułujące międzynarodowe standardy, rekomendacje i dobre praktyki w polityce fiskalnej, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od dochodów osobistych.

Rozdział 1. Wolność i sprawiedliwość w świetle teorii ekonomii

1.1. Aksjologiczne podstawy ekonomii

Aksjologia – będąc częścią filozofii – zajmuje się badaniem wartości. W najprostszym, ujęciu jest to nauka o wartościach, ogólna teoria wartości bądź wartościowania. Słowo aksjologia wywodzi się z języka greckiego; od *aksiōma* – rzecz cenna, wiarygodna bądź *àksios* – odpowiedni, wart, cenny oraz *logos*, co oznacza rozumem, ale również teorię i naukę¹⁵. Aksjologia bada naturę i pochodzenie wartości, szczególnie etyczno-moralnych i estetycznych. Podejmuje próbę odpowiedzi na kwestie pochodzenia, sposobu istnienia, struktury, hierarchii, a także zasad stosowania i funkcjonowania wartości¹⁶. Poprzez takie podejście badawcze aksjologia jako nauka ukazuje niezmiernie ważną, społeczną (humanistyczną) sferę ewoluujących na przestrzeni lat systemów społecznych, gospodarczych, kulturowych, a także politycznych.

Geneza aksjologii wskazuje, że jest to nauka prawie tak dawna jak filozofia. Według niektórych badaczy, np. Samuela Noaha Kramera, pierwsze (spisane) przesłanki świadomości etycznej w życiu człowieka odnaleźć można już w *Kodeksie Hammurabiego* z XVII w. p.n.e. Przeprowadzone na przestrzeni lat analizy pozostawionego przez Hammurabiego dzieła wskazują, że pragnął on ustanowić dla swych poddanych sprawiedliwe zasady dotyczące takich kwestii, jak: własność, zawieranie kontraktów, a nawet prowadzenia działalności gospodarczej¹⁷. Aksjologiczny aspekt *Kodeksu Hammurabiego* podkreśla Sławomir Sztaba, który uważa, że paragrafy pozostawione przez Hammurabiego mają silnie normatywną¹⁸ konstrukcję, która ugruntowana jest w teorii wartości¹⁹. Etyczną i moralną sferę *Kodeksu Hammurabiego* dobrze ukazują słowa z polskiego przekładu tego dzieła, „(...) aby silny słabego nie krzywdził, aby sierocie i wdowie oddana została sprawiedliwość”²⁰. Wartości, takie jak: wrażliwość, troska,

¹⁵ W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa 1968, s. 36.

¹⁶ T. Gospodarek, *Aspekty złożoności i filozofii nauki w zarządzaniu*, Wydawnictwo Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, Wałbrzych 2012, s. 27.

¹⁷ Szerzej: S.N. Kramer, *Historia zaczyna się w Sumerze*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1961.

¹⁸ Należy zauważyć, że słowo normatywny ma przynajmniej dwa znaczenia. Pierwsze w teorii ekonomii można rozróżnić ekonomię normatywną od pozytywnej. W tym ujęciu normatywny ma podobne znaczenie jak wartość, określający pewne normy, rodzaje wartości. Podobnie jak ekonomia normatywna, wydaje sądy wartościujące. W tym rozdziale tak też będzie stosowany ten zwrot. Natomiast drugie znaczenie odnosi się do prawa, w tym ujęciu normatywny oznacza podlegający normom, np.: zgodny z normą prawną.

¹⁹ S. Sztaba, *Kodeks Hammurabiego widziany oczami ekonomisty*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i prace/Szkoła Główna Handlowa” 2013, nr 1, , s. 97-117.

²⁰ *Kodeks Hammurabiego*, Wydawnictwo Alfa, Warszawa 2000, s. 73, www.zrodla.historyczne.prv.pl, (data dostępu 30.12.2020).

empatia, a w szczególności ochrona słabszych przed krzywdą ze strony silniejszych to zagadnienia, na których do dzisiaj budowane są systemy prawne.

Konstrukcja poszczególnych paragrafów *Kodeksu Hammurabiego* mimo upływu lat jest warta uwagi. W szczególności podkreślić należy elementy, takie jak: prostotę i logiczną konstrukcję, jawność i jednoznaczność prawa oraz wydawanych wyroków. Ponadto, trwałość prawa (m.in. ze względu na wcześniej wspomniane wartości), które można wykuć w kamieniu bez obawy o utratę aktualności zasługuje na szczególne uznanie. Współcześnie z powodu coraz większej złożoności, jaką charakteryzuje się sfera społeczno-gospodarcza, zastosowanie tak silnie ugruntowanej w etyce konstrukcji prawnej wydaje się niemal niemożliwe. Niemniej jednak, jak zauważa S. Sztaba, normatywny charakter oraz prosta konstrukcja *Kodeksu Hammurabiego* nadal zachowuje aktualność i wartość jako swoisty wzór konstrukcji prawnej²¹. Stąd też mimo upływu tysięcy lat dzieło to nadal stanowi przedmiot badań i dociekań w wielu dziedzinach nauki, np.: ekonomii, prawie, socjologii, psychologii²².

Na kartach literatury słowo wartość pojawiło się wraz z cywilizacją opartą na przekazie pisemnym około V w. p.n.e. Herodot w pracy pt. *Dzieje* kilkakrotnie przywołuje słowo wartość, przede wszystkim w kontekście wymiany towarów na złoto i srebro. Wartość stanowi dla niego swoisty kwantyfikatory, który usprawnia (ułatwia) handel. Wartość dla Herodota, jak się wydaje, nie stanowi jedynie synonimu „ceny”. Podjęte próby zdefiniowania tego pojęcia nawiązują do szeroko rozumianej sfery działalności gospodarczej człowieka. Jednakże Herodot posługuje się tym pojęciem nie tylko w kontekście dóbr materialnych, gdyż zwraca również uwagę na społeczne i kulturowe wątki wartości. W jednym ze zdań odwołuje się do szeroko dyskutowanego w kolejnych wiekach szczęścia²³. Jest zdania, że porzucenie wartościowych dóbr materialnych może pozytywnie wpłynąć na poczucie szczęścia²⁴.

Problematyka wartości jako zagadnienia etyczno-moralnego była przedmiotem rozważań w okresie ok. IV w. p.n.e. m.in. Protagorasa, Sokratesa, Platona i Arystotelesa. W szczególności

²¹ Poza normatywnym charakterem wspomnianego *Kodeksu Hammurabiego* należy zauważyć, że paragrafy w nim zawarte mają bardziej charakter zbioru wyroków niż zbioru praw stanowionych. Wówczas najwyższą władzę sądowniczą pełnił Monarcha, stąd też jego wyroki można porównać do orzeczeń najwyższych instancji wymiaru sprawiedliwości. Zasady mają konstrukcję anonimowanych orzeczeń, rozporządzeń i wyroków sądów. To m.in. te aspekty zapewniały przede wszystkim jasność, przewidywalność i trwałość prawa. Co w obliczu analizowanych konstrukcji podatku dochodowego w niniejszej pracy jest istotne.

²² *Kodeks Hammurabiego...*, op.cit., s. 73; Szerzej: S. Sztaba, *Kodeks Hammurabiego...*, op.cit., s. 111-114.

²³ Cyt... „(...) Więc posłuchaj mnie teraz i wobec twego szczęścia tak sobie postąp: pomyśl, co uznajesz za twą najbardziej wartościową rzecz i czego strata sprawi twemu sercu największy ból; to odrzuć od siebie, tak żeby więcej nie dostało się między ludzi. I jeżeli odtąd twoje szczęście jeszcze nie będzie się przeplatało z cierpieniem, staraj się dalej w podany przeze mnie sposób temu zaradzić”; Herodot, *Dzieje*, Spółdzielnia Wydawnicza Czytelnik, Warszawa 1959, s. 221.

²⁴ Herodot, *Dzieje...*, op.cit., s. 74, 158-159.

Arystoteles poświęcił wartości sporo miejsca w dziele pt. *Etyka nikomachejska*²⁵. W okresie średniowiecza problematyka wartości zajmowała szczególne miejsce w rozważaniach m.in. św. Tomasza z Akwinu i Mistrza Eckharta, podczas gdy w myśli nowożytnej była obecna w poglądach m.in. Kartezjusza czy Immanuela Kanta²⁶. Warto zwrócić uwagę, że dawniej posługiwano się nieco inną terminologią. Zdecydowanie częściej mówiono o dobru niż o wartości w indywidualnym (bezpośrednim) ujęciu.

Arystotelesowskie rozumienie dobra to tzw. naturalistyczna koncepcja, która – jak zauważa Teresa Zawajska – „(...) nie jest apriorycznym, spekulatywnym wytworem czystego umysłu”. Wręcz przeciwnie koncepcja ta została oparta na wieloletnich badaniach i obserwacjach, a także wnioskach wynikających z praw natury. Arystoteles przedstawił teorię, w której realizacja dobra (wartości) to życie zgodne z ludzką naturą²⁷. Dobro w życiu człowieka realizuje się poprzez rozwijanie przymiotów (cnót²⁸) właściwych jedynie dla człowieka, tj. przymiotów intelektu, rozumu (tzw. cnót intelektualnych), a także przymiotów dotyczących jego woli (cnót moralnych). Natomiast dobra materialne w arystotelesowskiej koncepcji odznaczają się jedynie wartością „instrumentalną”, niemniej jednak powinny służyć dobru człowieka.

Warto dodać, że koncepcja wartości Arystotelesa czasami określana była jako materialistyczna. Z rozważań S. Swieżawskiego jasno wynika, że podejście przedstawione przez Arystotelesa jest wyraźnie naturalistyczne, podobnie jak później Tomasza z Akwinu. Naturalizm aksjologiczny w koncepcji Arystotelesa przejawia się w dwóch aspektach, tj. w nauce o poznaniu (poszukiwanie prawdy) oraz nauce o działaniu, które w jego dziełach sprowadza się do kategorii, takich jak: dobro, etyka i moralność. Jak trafnie zauważa polski filozof S. Swieżawski, dla Arystotelesa przedmiotem etyki jest nie tylko metafizyczne pojęcie dobra (wartości),

²⁵ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1956. To dzieło jest przesiąknięte próbą zrozumienia czym jest koncepcja wartości. Warto nadmienić, że to opracowywanie jest często cytowane przez ekonomistów w rozważaniach dotyczących m.in.: aksjologii ekonomii, filozofii ekonomii.

²⁶ M. Koza-Granosz, *Aksjologia jako dyscyplina scalająca filozofię i nauki o kulturze*, „Kultura i Historia” 2011, nr 19, <https://www.kulturaihistoria.umcs.lublin.pl/archives/2101> (dostęp 10.08.2018).

²⁷ Arystoteles jako filozof, ale także przyrodnik, człowieka postrzegał wyłącznie jako przedstawiciela gatunku. W IV w. p.n.e. nie znano jeszcze wypracowanego na gruncie filozofii chrześcijańskiej wiele wieków później pojmowania człowieka jako osoby.

²⁸ Według Arystotelesa cnota jest pewną sprawnością; układ cnot składa się na moralność. Natomiast moralność w arystotelesowskim rozumieniu przyjmuje dwa założenia tj.: wolność (a więc brak przymusu) i wiedzę. Jak zauważa Stefan Swieżawski, zarówno przymus, jak i brak wiedzy niweczą wolność. Oznacza to, że rozum pełni ważną funkcję w sferze etyki i moralności. Arystotelesowskie rozumienie cnót obejmuje niemal cały zakres ludzkiego życia, które można sprowadzić do dwóch podstawowych czynności, tj.: poznawania i działania. Według niego cnota moralna to: „trwała dyspozycja do pewnego rodzaju postanowień polegająca na zachowywaniu właściwej ze względu na nas „średniej miary”. Zdaniem S. Swieżawskiego to przede wszystkim umiar, rozumiany również jako „złoty środek”, który występuje zawsze pomiędzy skrajnościami (najczęściej mającymi negatywny wydźwięk). W przesiąkniętej aksjologią *Etyce nikomachejskiej* można, aż 14 cnót moralnych. Według S. Swieżawskiego najważniejsza cnota to wielkoduszność. W cytowanym opracowaniu S. Swieżawski daje przykład poszukiwania cnoty np.: męstwo (cnota), to coś między zuchwałością, a tchórzostwem. S. Swieżawski, *Dzieje europejskiej filozofii klasycznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Wrocław 2000, s. 146-147.

lecz dobro rozumiane jako szczęście wynikające z moralnego (dobrego) postępowania. Arystotelesowski naturalizm mimo upływu lat nie został zapomniany. Wartości przedstawione w *Etyce nikomachejskiej* do dzisiaj pojawiają się w tekstach ekonomistów. Dobrym przykładem jest artykuł Ł. Hardta pt. *Utylitaryzm, deontologia i etyka cnót: zbieżne czy przeciwstawne fundamenty etyczne ekonomii?* w którym autor już we wstępie przywołuje słowa Arystotelesa „(...) życie natomiast wpływające na zdobywaniu majątku jest poniekąd życiem pod przymusem, a bogactwo nie jest tym dobrem, którego szukamy”²⁹.

Podsumowując, z perspektywy historycznej można zauważyć, że Arystoteles jako pierwszy filozof łączył zagadnienia etyczno-moralne z aspektami nie tylko społecznego życia ludzi, ale również procesami gospodarowania. Obie te sfery zakreślają szerokie rozumienie ekonomii, która wówczas nie była usystematyzowaną nauką. W czasach nowożytnych rozważania ukierunkowane na poznanie i zrozumienie koncepcji wartości prowadził m.in. Immanuel Kant. Według niego, źródła czy też po prostu istoty dobra (wartości) należy poszukiwać w samym człowieku. Przykładem może być „dobra wola” człowieka, która jak przybliżył ten aspekt Bolesław Rafał Kuc, „stanowi immanentną część struktury ludzkiej rozumności niezależnej od jednostkowej świadomości” człowieka. W takim ujęciu podejście Kanta jest bliskie arystotelesowskiej koncepcji wartości. I. Kant twierdził, że człowiek będąc rozumną istotą podejmuje działania kierując się nie tylko własnymi potrzebami i skłonnościami, ale również wewnętrznym poczuciem obowiązku, które określił mianem „imperatywu kategorycznego”. To zasada etyczna, w świetle której człowiek będąc istotą rozumną postępuje nie tylko według własnych potrzeb i skłonności, ale również posiada indywidualne, wewnętrzne poczucie obowiązku postępowania powszechnie słusznego, niezależnego od własnych korzyści³⁰. Najlepiej oddają to słowa Kanta z pracy pt. *Ugruntowanie metafizyki moralności*³¹, „(...) postępuj tak, jak gdyby maksyma twojego czynu miała stać się dzięki twojej woli powszechnym prawem przyrody”³².

Zdaniem Andrzeja Hermana, badania przeprowadzone w XVIII w. przez Kanta stały się punktem zwrotnym w nowożytnej aksjologii oraz etyce. Kant dostrzegł, że zasadniczy dylemat aksjologiczny nie jest związany z wartościami instrumentalnymi (tj. szeroko rozumianą użytecznością), lecz z wartościami, które określił mianem „wsobnych³³”, czyli jak nieco

²⁹ Ł. Hardt, *Utylitaryzm, deontologia i etyka cnót: zbieżne czy przeciwstawne fundamenty etyczne ekonomii?*, „*Ekonomista*” 2020, nr 2, s. 249, [za:] Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1956, s. 83.

³⁰ R.B. Kuc, *Aksjologia organizacji i zarządzania. Na krawędzi kryzysu wartości*, Wydawnictwo EMENTON, Warszawa 2015, s. 37-38.

³¹ I. Kant, *Ugruntowanie metafizyki moralności*, Wydawnictwo Zielona Sowa, Karków 2005, s. 48.

³² Ibidem.

³³ Wsobnych, a więc takich, których struktura nierozzerwalnie związana jest – w przypadku nauk ekonomicznych – z człowiekiem.

enigmatycznie zauważa A. Herman „wartościami celami”. Analizując dorobek Kanta, wspomnieć należy, że okresowi, w którym tworzył, tj. oświeceni, towarzyszył wszechobecny zachwyty potęgą i możliwościami ludzkiego rozumu”³⁴. Niemniej jednak w swoim teoretycznym modelu etyki Kant uwzględnił nieracjonalne oraz nieetyczne zachowania niektórych jednostek. Przykładem tego może być stworzona przez niego teoria imperatywu hipotetycznego, którego szczególnym przykładem jest imperatyw moralny.

O ile imperatyw kategoryczny w kantowskiej teorii wartości sprowadzić można do niemalże bezwarunkowych „podpowiedzi” umysłu, których wykonanie jest niezbędne do osiągnięcia danego celu, to imperatyw moralny przybiera formę dyskretnej (subtelnej) podpowiedzi. To rodzaj intuicji moralnej lub dobrowolnego altruizmu, którym nie zawsze i nie wszystkie jednostki są zainteresowane bądź po prostu z tymi „podpowiedziami” się nie zgadzają. To na tyle dyskretny i trudno zauważalny aspekt ludzkiego umysłu, że Kant mimo wielu lat badań ukierunkowanych na odkrycie teorii opisującej zasady etyczno-moralne, poddawał w wątpliwość jego istnienie, choć jednoznacznej odpowiedzi nigdy nie udzielił³⁵.

Warto dodać, że kilkaset lat po publikacjach Kanta przeprowadzono i doświadczalnie udowodniono istnienie zagadnienia, które Kant definiował, jako imperatyw moralny. W pracach psychologów, kognitywistów oraz współczesnych filozofów ten aspekt nazywany jest intuicją moralną. Problematykę tę przybliżyła w pracy pt. *Intuicje moralne. O poznaniu dobra i zła* Artur Szutta³⁶. Stworzony przez Kana teoretyczny model koncepcji wartości na długo ukierunkował postrzeganie tej kategorii, a w szczególności zasad etyczno-moralnych. Mimo upływu setek lat, teoretyczne podwaliny napisane w XVIII w. przez Kanta nadal zachowują swoją aktualność. Zdaniem A. Hermana, w wyniku kantowskiego podejścia do wartości i moralności człowieka mógł się rozwinąć nurt behawiorystyczny w naukach społecznych. Zauważalne jest również to, że od czasów Kanta znaczenia zaczął nabierać naturalistyczny nurt etyczny, który zredukował, ukierunkował i uzupełnił postrzeganie wartości do subiektywnych emocji³⁷. Pogląd ten podziela m.in. Aleksander Bobko, który we wstępie do *Ugruntowanie metafizyki wartości...* pisze, że to właśnie filozofia moralna Kanta stanowi jeden z najważniejszych systemów,

³⁴ A. Herman, *Aksjologiczne aspekty teorii i praktyki zarządzania wartością*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2015, nr 2, s. 25-29.

³⁵ I. Kant: „(...) imperatyw moralny może wydawać się kategorycznym i bezwarunkowym. Jednakże w rzeczywistości byłby pragmatycznym przepisem, wskazującym na naszą korzyść i pouczającym, iż powinniśmy ją mieć na uwadze” I. Kant, *Ugruntowanie metafizyki...*, op.cit., s. 46.

³⁶ A. Szutta, *Intuicje moralne. O poznaniu dobra i zła*, Wydawnictwo Academicon, Lublin 2018.

³⁷ A. Herman, *Aksjologiczne aspekty...*, op.cit., s. 29.

jaki pojawił się w dziejach zachodnioeuropejskiej etyki. A Kantowskie podejście do etyki jest bez wątpienia najbardziej dojrzałym owocem okresu oświecenia³⁸.

W latach 60-tych XIX w. koncepcja wartości nabrała głębszego znaczenia za sprawą prowadzonych przez Hermann Lotzego badań. Punktem wyjścia w jego rozważaniach były próby ściślejszego określenia „wartości” na gruncie filozofii. Badania H. Lotzego były oparte na myśli filozoficznej, którą Kant wyrażał następującymi słowami: „różnica między bytem a powinnością, między tym co jest a tym co być powinno”. Zdaniem Kanta istota oraz znaczenie norm etycznych tym się różni od istoty oraz znaczenia praw nauk przyrodniczych, że te pierwsze nie zatracają swojego imperatywnego charakteru nawet wtedy, gdy nie są realizowane w rzeczywistości. Wspomniane normy etyczne to również szeroko rozumiane metafizyczne tło, które jak wynika ze spostrzeżeń H. Lotzego „posiada wartość”. H. Lotze rozróżniał wartość danego przedmiotu od jego istnienia oraz właściwości. Zatem wg. tej koncepcji wartości realnie nie istnieją, lecz posiadają znaczenie (znaczą). Takie ujęcie teorii wartości stało się przyczynkiem do dalszych badań³⁹.

Rozwój aksjologii oparty na dorobku wspomnianych wcześniej badaczy nie spowodował ujednolicenia stanowisk. Wręcz przeciwnie, wraz z dalszymi badaniami pojawił się szereg najrozmaitszych poglądów. Początki rozwoju aksjologii jako nauki datuje się na przełom XIX i XX wieku. Pierwsze ośrodki tej nauki funkcjonowały w tzw. szkole austriackiej, której zwolennicy pracowali w katedrach filozofii w Wiedniu, Grazu oraz Pradze. Jak pisze Władysław Tatarkiewicz, głową tej szkoły był Alexius Meinong, ale idee teorii wartości odnaleźć można u Franciszka Brentana w pracy pt. *Von Ursprung der sittlichen Erkenntnis*(1889). Pierwsze usystematyzowane prace o teorii wartości przedstawił także Christian von Ehrenfels z Pragi, autor książki pt. *System der Werttheorie*(1893). Kolejny ważny dla aksjologii ośrodek naukowy znajdował się w Rzeszy, głównie w tzw. szkole południowo-zachodniej. Teorię wartości rozwijali tutaj m.in. Heinrich J. Rickert, Eduard Spranger, Max Scheler (od 1913 r.) oraz Nicolai Hartman (od 1926 r.). W 1908 r. Hugo Münsterberg autor *Philosophie der Wertes* swoją pracę upowszechnił również w Stanach Zjednoczonych. W tym samym roku (1908) książka Wilbura M. Urbana pt. *Valuation*, dała początek amerykańskiej teorii wartości⁴⁰.

W rozważaniach teoretycznych termin aksjologia wprowadził Paul Lapie w 1902 r. W kolejnych latach tak zdefiniowaną naukę – aksjologię – upowszechnił Edward von Hartmann

³⁸ A. Bobko, *Wstęp*, [w:] I. Kant, *Ugruntowanie metafizyki...*, op.cit., s. 3.

³⁹ W. Pulikowski, *Wartość jako kategoria filozoficzna*, [w:] J. Lipiec (red.), *Człowiek i świat wartości*, Krajowa Agencja Wydawnicza, Kraków 1981, s. 9-10

⁴⁰ W. Tatarkiewicz, *O filozofii i sztuce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986, s. 69-70.

w dziele *Grundriss der Axiologie*⁴¹ wydanym w 1908 r. Zdaniem Mai Kozy-Granosz przyczyn zapoczątkowania nauki, jaką jest aksjologia akurat w tym momencie historycznym można się dopatrywać w sprzeciwie wobec wszechpanującego scjentyzmu. Filozofowie z końca XIX w. coraz częściej zaczęli dostrzegać zarówno swoistość ludzkiej rzeczywistości, jak również konieczność określenia dla niej specyficznych kryteriów oraz metod badawczych. Uznano wtedy, że świat otaczający człowieka jest przede wszystkim światem „ducha”, kultury, sensów i wartości, a w związku z tym powstała potrzeba nauki, która podjęłaby problematykę ludzkiego życia od tej właśnie strony⁴².

Kolejne badania, w których podejmowano próbę przybliżenia teorii wartości prowadził m.in. Ralph B. Perry. Zdefiniował on wartość, jako szczególną relację pomiędzy wszelkim zainteresowaniem a jego przedmiotem. Z kolei Wasyl P. Tugarinow uważał, że „(...) wartości to te zjawiska (lub aspekty, właściwości zjawisk) przyrody i społeczeństwa, które są przydatne, potrzebne ludziom danego, historycznie określonego społeczeństwa, czy klasy w postaci rzeczywistości, celu lub ideału”⁴³. Szczególnie ciekawą oraz powszechnie cytowaną definicję wartości przedstawił Milton Rokeach, który uważał, że wartości są wyznacznikiem niemal wszystkich rodzajów zachowań społecznych, postaw oraz ideologii, ocen, sądów moralnych, usprawiedliwiania siebie wobec innych oraz próby wpływania na innych⁴⁴.

Rozumienie wartości, poparte stosunkowo szerokimi studiami literatury przedmiotu przedstawił również Leszek J. Krzyżanowski. Według niego „(...) wartością nazywamy wytwór odczuć, przeświadczeń lub przekonań jakiegoś podmiotu: jednostki ludzkiej, grupy społecznej, społeczności lokalnej, narodowej i innej, wspólnoty kulturowej lub społeczeństwa globalnego o tym, co w rzeczywistości przyrodniczej i psychospołeczno-kulturowej jest pozytywnie oceniane i uznawane za godne pożądaniami i dążeń”. Przytoczona definicja ujmuje wiele wcześniej wspomnianych aspektów. Często powtarzającym się zagadnieniem w problematyce wartości jest człowiek jako podmiot interpretujący daną rzeczywistość w sferze społecznej, gospodarczej, kulturowej⁴⁵. Co więcej, ludzie w procesie gospodarowania nawiązują stosunki, w których przynajmniej pewną rolę odgrywa świadomość oraz wolna wola skierowana ku wartościom. Jak podkreślał ponad sto lat temu H. Rickert⁴⁶, człowiek działając w płaszczyźnie

⁴¹ J. Półturzycki, *O potrzebie aksjologii w studiach akademickich*, [w:] D. Ciechanowska (red.), *Perspektywy zmian w praktyce kształcenia akademickiego*, „Pedagogium” Wydawnictwo OR TWP w Szczecinie, Szczecin 2014, s. 20.

⁴² M. Koza-Granosz, *Aksjologia jako...*, op.cit.

⁴³ W. Pulikowski, *Wartość jako...*, op.cit., s. 10.

⁴⁴ M. Rokeach, *The nature of Human Values*, Free Press, New York 1973, s. 5.

⁴⁵ L.J. Krzyżanowski, *O podstawach kierowania organizacjami inaczej: paradygmaty, modele, metafory, filozofia, metodologia, dylematy, trendy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 205.

⁴⁶ Szerzej: J. Topolski, *Metodologia historii*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.

społeczno-kulturowej realizuje pewne ustanowione cele, które są zależne od przyjętego systemu wartości⁴⁷.

W opracowaniu pt. *Axiology – theory of values* S.L. Hart zauważa, że rozumienie, postrzeganie, a przede wszystkim podejście do zagadnień dotyczących kryteriów wartościowania oraz statusu norm etycznych zależne było m.in.: od uwarunkowań historycznych, społecznych, gospodarczych, kulturowych w jakich funkcjonowało dane społeczeństwo. Ważnym aspektem był również ówczesnie obowiązujący i powszechnie akceptowany kierunek myśli filozoficznej⁴⁸. Przykładowo epikurejczycy (hedoniści), dokonywali oceny wartości moralnych czynów z punktu widzenia osiągniętej użyteczności⁴⁹. Uważali, że podstawowym zagadnieniem filozoficznym powinno być szczęście, którego osiągnięcie zapewniać miało poczucie przyjemności. Hedoniści zwracali uwagę na potrzebę minimalizowania zła w swoich uczynkach, jednakże na co dzień kierowali się znaną maksymą „cel uświęca środki”.

Jak trafnie zauważa Wiesław Sztumski, aksjologia budowana była przez setki lat w oparciu o podstawowe wartości etyczne. Charakteryzowały się one przede wszystkim powszechnością (uniwersalnością), absolutnością oraz niezmiennością. Doświadczenia XX w. wydaje się, że ukazały swoisty niedobór tych wartości. Wpływa to na funkcjonowanie szeroko pojętej etyki, która mimo upływu lat pozostaje oparta na wartościach zmiennych i dostosowywanych do wymogów aktualnie panujących ideologii, wyznań religii, polityki, a także na użytek różnych grup społecznych⁵⁰.

Teoria wartości poprzez swoje znaczenie wywierała istotny wpływ na wszelką praktyczną działalność człowieka, w tym postawy oraz zachowania ludzkie, a więc i na ekonomiczną sferę działalności⁵¹. Niezmiennie od setek lat człowiek posługuje się wartościami w dwóch podstawowych celach. Po pierwsze, wartości stanowią punkt odniesienia, swoiste kryterium klasyfikacji. Podejmują próbę odpowiedzi na pytania o to jak cenne są dla człowieka

⁴⁷ K. Sosenko, *Ekonomia w perspektywie aksjologicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1998, s. 35.

⁴⁸ Na przestrzeni lat wielu badaczy podejmowało problematykę, która ugruntowana została na fundamentach nauki teorii wartości (aksjologii). Warte uwagi są studia przeprowadzone przez Samuel L. Hart, a opublikowane w S.L. Hart, *Axiology – theory of values*, „Philosophy and Phenomenological Research” 1971, vol. 32., no. 1, s. 29-41, <https://www.jstor.org/stable/2105883>, (dostęp 01.05.2021), a także J. Dzionek-Kozłowska, R. Matera, *Ethics in economic thought. Selected issues and various perspectives*, Published by Łódź University Press & Jagiellonian University Press, Łódź-Kraków, 2015.

⁴⁹ Warto zwrócić uwagę, że epikurejczycy byli uznawani za intelektualnych przeciwników stoików, którzy cenili takie wartości jak wewnętrzna dyscyplina moralna, sumienne wypełnianie obowiązków, poskromienie emocji w kontekście do występujących zdarzeń zewnętrznych, utrzymywanie stanu spokoju niezależnie od czynników zewnętrznych.

⁵⁰ W. Sztumski, *Transformacja nowym paradygmatem ewolucji społecznej*, „Transformacje” 2013, 1-2 (76-77), s. 58-59; B.R. Kuc, *Aksjologia organizacji i zarządzania. Na krawędzi kryzysu wartości*, Wydawnictwo EMENTON, Warszawa 2015, s. 37, 39.

⁵¹ Ibidem, s. 39.

jego wytwory, czyny, a także o to, co go otacza, tj. stan natury i społeczeństwa. Po drugie, wartości określają oraz wskazują kierunek, czyli bliższy i dalszy cel działań człowieka. Stanowią kryterium wyboru dążeń i nadają prawdziwy sens jego działaniom i życiu. Wartości są wręcz niezbędne, aby móc sprawnie dokonywać ocen i wyborów lub ujmując to inaczej, dokonywać wartościowania i osądzać.

Dokładne zdefiniowanie procesu wartościowania do dzisiaj pozostaje pewnym problemem, który dobrze ukazuje dylemat Eutyfrona. Dylemat ten sformułowany został przez Platona, a brzmi następująco: czy dobre uczynki są dobre (zbożne), ponieważ podobają się bogom, czy też dlatego podobają się bogom, że są dobre⁵². Celem tak postawionego pytania jest próba odnalezienia prawdziwego źródła wartości i dobra. W dylemacie tym występują dwa kluczowe aspekty. Pierwszy, w którym dobro oraz inne wartości istnieją i stworzone są przez decyzje spoza świata ludzi. Drugi aspekt, to poszukiwanie źródła wartości poza wolą boską, na przykład w człowieku. Dalsze rozważania dylematu Eutyfrona implikują kolejne pytania np.: jakie jest źródło prawomocności wartości? Czy wartościowe jest to, na czym zależy człowiekowi; czy człowiek dąży do tego, co jest wartościowe? Według Bożeny Klimczak to w zasadzie nieustannie przeplatające się dylematy. Z jednej strony uznanie, że wartości są egzogeniczne, nie wyklucza zastanawiania się, jak są ustanowione, czy też jak są odkrywane przez człowieka lub jak bardzo człowiekowi na nich zależy. Z drugiej uznanie, że wartości są endogeniczne powoduje powstanie kolejnych pytań np.: w jaki sposób człowiek rozpoznaje wartości, czy jest przez nie zdeterminowany i czy może wybierać pomiędzy nimi⁵³. Niezależnie od tego jak trudnych i skomplikowanych rozważań dostarcza m.in. dylemat Eutyfrona, w każdym z tych przypadków aksjologia wprowadza nie do uniknięcia tak zwane zdania pierwsze, tj. aksjomaty wartości⁵⁴.

Wyróżniamy co najmniej trzy zasadnicze nurty aksjologii: naturalizm aksjologiczny, aksjologiczny idealizm subiektywny i obiektywny. Podstawowa teza naturalizmu aksjologicznego brzmi następująco „(...) wartości są obiektywnymi właściwościami przedmiotów”. Wartości stanowią nieodłączny element przedmiotu, a tym samym są zawarte w jego specyficznej strukturze. Oznacza to, że wartości występują w przedmiocie niezależnie od oceniającego go podmiotu. Wartości jako właściwości przedmiotu w tym rozumieniu miałyby podobny

⁵² Szerzej: Platon, *Eutyfron*, [w:] *Uczta, Polityk, Sofista, Eutyfron*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 2007.

⁵³ B. Klimczak, *Aksjologiczne uwikłanie ekonomii*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2014, vol. 17, no. 1, s. 11.

⁵⁴ Słowo aksjomat według *Słownika Języka Polskiego PWN* pod redakcją L. Drabik i E. Sobol oznacza w logice założenie, które przyjmuje się bez dowodu w systemie dedukcyjnym. Aksjomat to również pogląd, twierdzenie, które przyjmuje się za oczywiste. Dokładnych rozważań na temat pochodzenia aksjomatów, a w tym szczególnie złożoności istoty człowieka dostarcza antropologia filozofii. L. Drabik, E. Sobol (red.), *Słownik Języka Polskiego PWN*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 7.

charakter do innych jego właściwości fizycznych lub chemicznych. Należy zwrócić uwagę, że naturalizm aksjologiczny ma swoje słabe strony. Ograniczenia naturalistycznego podejścia w badaniach wykazał George E. Moor, który tę problematykę określił mianem tzw. błędu naturalizmu. Podstawowym błędem naturalizmu jest ignorowanie twórczej roli człowieka w tworzeniu wartości. Ponadto, naturalizm aksjologiczny boryka się z wieloma trudnościami. Doktryna naturalizmu aksjologicznego nie wyjaśnia, dlaczego powszechnie obserwowany jest fakt, że ten sam przedmiot otrzymuje bardzo różne oceny wśród różnych ludzi. To właśnie aktywna rola człowieka gospodarującego w procesie oceniania stanowi podstawę teorii wartości idealizmu subiektywnego⁵⁵.

Podstawowa teza sformułowana przez aksjologiczny idealizm subiektywny brzmi: „(...) wartości są swobodnie kreowane przez podmiot”. Stanowią one w ten sposób skutek, a także efekt przeżyć, a w tym m.in. stanów psychicznych podmiotu dokonującego oceny. Przykładem funkcjonowania niniejszej doktryny może być wcześniej cytowana definicja R.B. Perrego, który określa wartość jako szczególną relację pomiędzy wszelkim zainteresowaniem człowieka a ocenianym przedmiotem. Według tak postawionej tezy zainteresowanie człowieka jest elementem konstytuującym wartość. Wartość jest zależna oraz wtórna wobec aktów ludzkiego zainteresowania. Wojciech Pulikowski pisze, że w życiu subiektywno-idealistyczne traktowanie wartości wyraża znana maksyma: *De gustibus non est disputandum* co w tłumaczeniu na język polski oznacza po prostu „o gustach się nie dyskutuje”⁵⁶.

Aksjologiczny idealizm subiektywny przezwyciężając trudności, z jakimi borykał się naturalizm popada we „własne skrajności”. Przyczyna w zasadzie w obu przypadkach jest ta sama, zarówno naturalizm, jak i subiektywizm w ten sposób przybliżają rozumienie wartości, prowadząc podjęty w rozważaniach przedmiot, jak i podmiot, do skrajnego aksjomatu. Oznacza to, że znajdują się na przeciwstawnych biegunach. Naturalizm aksjologiczny próbuje wyjaśnić naturę wartości w ramach samego przedmiotu, natomiast aksjologiczny idealizm subiektywny – odwrotnie – w ramach samego podmiotu oraz jego indywidualnych właściwości. Próbę przezwyciężenia obu tych doktryn podejmuje aksjologiczny idealizm obiektywny⁵⁷.

Twierdzenie, które stanowi podstawę aksjologicznego idealizmu obiektywnego wyklucza zarówno rozwiązanie naturalistyczne, jak i subiektywistyczne podczas określania wartości. Zagadnienie aksjologicznego idealizmu obiektywnego przybliżył poprzez metaforę G. Rickert,

⁵⁵ W. Pulikowski, *Wartość jako...*, op.cit., s. 11-12.

⁵⁶ Ciekawym przykładem subiektywnego osądu wymienionego przez W. Pulikowskiego może być „Mona Liza jest arcydziełem, ale mi się nie podoba”, lub „Cenię Jana i imponuje mi jego postępowanie, choć wiem, że jest ono niemoralne”.

⁵⁷ W. Pulikowski, *Wartość jako...*, op.cit., s. 11-12.

który pisał „(...) wartości nie należą ani do dziedziny obiektów, ani do dziedziny subiektów. Tworzą one całkowicie samodzielne królestwo, leżące poza przedmiotem i poza podmiotem”. Koncepcja ta zyskała potwierdzenie we współcześnie uznanej za klasyczną, koncepcji aksjologicznej N. Hartmanna. Według niego wartości są samodzielnymi bytami idealnymi. Główną cechą ich funkcjonowania jest pełna niezależność od wszelkich form ludzkiej świadomości. W koncepcji Hartmana, wartości istnieją obiektywnie, niezależnie od świadomości ludzkiej. Poprzez idealistyczno-obiektywną doktrynę istnienie wartości ma charakter absolutny oraz ponadczasowy. Wartości w takim ujęciu tworzą swoistą „istotność” danych obiektów, przez co w pewien sposób określają, wpływają, a może nawet „rządzą” realnymi zdarzeniami. Wpływ wartości na rzeczywistość jest poniekąd uzależniony od świadomości i działalności ludzi. Według N. Hartmana oznacza to, że rzeczywistość jest również niezależna od wartości, ale jedynie tak długo, dopóki nie stanie się obiektem świadomej działalności ludzi⁵⁸. Z kolei Kazimierz Sosenko stwierdza, że wartości w sensie obiektywnym to proste, a zarazem „pierwotne jakości”, które jako elementarne cechy nie dają się jednoznacznie zdefiniować. Oznacza to, że wartości są istotnościami w sensie platońskich idei, stanowią treści, które wyrażają się w specyficzny sposób na rzeczach, stosunkach lub osobach⁵⁹.

Podsumowując, przez większość czasu aksjologia rozwijała się w otoczeniu społecznej akceptacji tzw. trwałych wartości, tj. kryteriów wartościowania oraz norm wywodzących się z etyki. Studia poświęcone teorii wartości ukazują dużą złożoność problematyki. Wczytując się w opracowania z zakresu aksjologii, dostrzec można ważny humanistyczny aspekt wartości, a także obszary, z którymi aksjologia doskonale się łączy, np.: sfera ekonomiczna, kulturowa, historyczna czy też antropologiczna i antropocentryczna. Poszukiwanie interakcji między wskazanymi sferami, teorią wartości, a przede wszystkim humanistycznym aspektem tych badań tworzy podejście, w którym aksjologia umożliwia budowanie systemów ocen oraz kryteriów wartościowania. W świetle takiego podejścia zasadne jest stwierdzenie B. Klimczak, że „(...) ekonomia, zajmująca się badaniem działalności gospodarczej człowieka, nie może (...) abstrahować od wartości i wartościowania, dokonywanych [nieustannie przyp.aut.] w życiu gospodarczym”⁶⁰.

⁵⁸ Ibidem, s. 12-13.

⁵⁹ K. Sosenko, *Ekonomia w perspektywie...*, op.cit., s. 76.

⁶⁰ B. Klimczak, *Aksjologiczne uwikłanie...*, op.cit.

1.2. Koncepcja wolności w ekonomii głównego nurtu

Historia ekonomii, podobnie jak historia innych nauk społecznych, ukazuje mnogość szkół oraz kierunków teoretycznych czy też poglądów powstałych na przestrzeni lat⁶¹. Poglądy ekonomiczne, a w szczególności te dotyczące wolności i sprawiedliwości, mają bardzo długą historię. Społeczeństwo analizowało te kategorie oraz związane z nimi wartości jeszcze przed formalnym powstaniem ekonomii jako nauki. Dzięki temu w przeciągu setek lat wykształciło się wiele różnych poglądów i, jak zauważa Elżbieta Kundera, współcześnie możemy mówić o bogactwie myśli ekonomicznej. Poznaniem oraz chronologicznym uporządkowaniem tej dziedziny zajmuje się historia myśli ekonomicznej (*History of economic theory* lub *History of economic thought*). Do grona czołowych, światowych badaczy tego kierunku ekonomii należą m.in. Mark Blaug (1927-2011), John K. Galbraith⁶² (1908-2006), Robert L. Heilbroner (1919-2005), Joseph A. Schumpeter (1883-1950), George J. Stigler (1911-1991) oraz współcześni badacze często cytowani w polskiej literaturze ekonomicznej: Harry Landreth i David C. Colander⁶³.

Bogactwo, o którym wspomina E. Kundera, wynika z istotnych różnic w zakresie przyjmowanych podstaw aksjologicznych, behawioralnych czy też – jak podkreśla Bogusław Fiedor – fundamentalnego sporu metodologicznego między ekonomią pozytywną a ekonomią normatywną⁶⁴. W polskiej literaturze prawdopodobnie najobszerniejszą i najbardziej wartościową pracę poświęconą problemowi powyżej wspomnianego sporu jest praca autorstwa Bogusława Czarnego pod tytułem *Pozytywizm a sądy wartościujące w ekonomii*⁶⁵.

W teoretycznej sferze ekonomii występuje podział na ekonomię głównego nurtu oraz ekonomię heterodoksyjną (alternatywną). Istnieje tutaj wiele kontrowersji, które dotyczą przede wszystkim przyporządkowania niektórych kierunków oraz powstałych na przestrzeni lat szkół wyłącznie do jednego nurtu ekonomii⁶⁶. Ekonomia głównego nurtu to termin, którym

⁶¹ Szerzej J. Skodlarski, R. Matera, *Gospodarka światowa: geneza i rozwój*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, 2017.

⁶² Szerzej J. Supińska, *Sylwetki. Galbraithowie – ojciec i syn*, [w:] J. Supińska (red. naczej.), *Problemy polityki społecznej. Studia i dyskusje*, Wydawnictwo Komitet Nauk o Pracy i Polityce Społecznej PAN oraz Instytut Polityki Społecznej UW, Warszawa 2009, s. 257-260. Warty uwagi jest dorobek naukowy J. K. Galbraitha, którego sylwetkę opisuje J. Supińska stwierdzając, że był swoistym „przetrawnikiem” humanistycznej ekonomii na świecie jak i w Polsce.

⁶³ E. Kundera, *Bogactwo myśli ekonomicznej a współczesna gospodarka*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2015, nr 3661, s. 337.

⁶⁴ B. Fiedor, *Podział na ortodoksję i heterodoksję w świetle potrzeby pluralizmu metodologicznego w ekonomii, perspektywa mikroekonomiczna*, [w:] M. Gorynia (red.) *Ewolucja nauk ekonomicznych. Jedność a różnorodność, relacje do innych nauk, problemy klasyfikacyjne*, Polska Akademia Nauk, Warszawa, 2019, s. 47; E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 337.

⁶⁵ Szerzej B. Czarny, *Pozytywizm a sądy wartościujące w ekonomii*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.

⁶⁶ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 349-350.

określa (definiuje) się szkoły, jak również kierunki współczesnej ekonomii posiadające własny paradygmat⁶⁷. Najczęściej jest on wypracowany przez głównego twórcę, a następnie rozwijany przez jego uczniów i zwolenników. Szkoły ekonomii głównego nurtu uznają za możliwe poznanie zasad systemu gospodarczego, które mają charakter powszechnie obowiązujący⁶⁸.

Bezsporne jest, że ekonomia głównego nurtu sięga swoimi korzeniami do tradycji ekonomii klasycznej oraz neoklasycznej, w której można wyróżnić m.in. nową ekonomię klasyczną, monetaryzm, teorię racjonalnych oczekiwań⁶⁹. Poza tym, ekonomia głównego nurtu jest identyfikowana z ekonomią keynesowską oraz współczesną ekonomią ortodoksyjną. Jak stwierdza M. Ratajczak, gdyby pokusić się o telegraficzną prezentację głównych zagadnień ekonomii głównego nurtu, należałoby użyć następujących słów: rynek, transakcja, konkurencja, producent, racjonalność, samoregulacja⁷⁰.

Z kolei ekonomia heterodoksyjna to ekonomia niezgodna z głównym nurtem tej nauki. Etymologię słowa „heterodoksja” przybliżyła m.in. Słownik Wyrazów Obcych i Zwrotów Obcojęzycznych. Wskazuje on, że swoje odległe źródło wyraz ten ma w języku greckim i pochodzi od *hèteros* – inny, różny oraz *dòksa*, co oznacza pogląd, doktrynę⁷¹. Heterodoksja to niezgodność z główną doktryną, innowierstwo, niejednorodność lub po prostu wyznawanie poglądów odmiennych od powszechnie obowiązujących. Oznacza również przeciwieństwo ortodoksji. Fredric S. Lee wskazuje, że ekonomia heterodoksyjna odnosi się nie tylko do teorii ekonomicznych, ale również wspólnot ekonomistów, które są na różne sposoby alternatywne wobec głównego nurtu ekonomii⁷².

Poświęcony ekonomii heterodoksyjnej międzynarodowy portal Hetecon.net wskazuje główne kierunki ekonomii heterodoksyjnej powstałe na przestrzeni lat. Wśród nich wymienione są: ekonomia austriacka, behawioralna (psychologiczna), ekonomia ekologiczna, ewolucyjna, feministyczna, instytucjonalizm, marksizm, ekonomia postkeynesowska⁷³. Zauważyć należy,

⁶⁷ Pytanie o paradygmat jest jednym z najistotniejszych pytań pod względem dyskusji na temat ekonomii jako nauki. Etymologia słowa paradygmat wywodzi się od łacińskiego *paradigma*, co oznacza przykład, wzór; lub greckiego *paradeigma*, co znaczy zestawić, porównywać. Według Słownika Języka Polskiego PWN paradygmat jest to przyjęty sposób widzenia rzeczywistości w danej dziedzinie lub doktrynie.

⁶⁸ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 339.

⁶⁹ Ibidem, s. 349-350.

⁷⁰ M. Ratajczak, *Ekonomia jako nauka*, s. 12, (Dostęp online 22.12.2018 r.).

http://www.marekratajczak.pl/portals/12/moim_zdaniem/o_ekonomii_jako_nauce.pdf

⁷¹ W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna Warszawa 1968 r., s. 302.

⁷² Szerzej na temat wkładu profesora F. S. Lee w artykule: T.-H. Jo, T. Zdravka, *Frederic S. Lee's Contributions to Heterodox Economics*, Munich Personal RePEc Archive, 2015. <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/62568/>, (dostęp online 7.03.2020).

⁷³ F.S. Lee, *Heterodox Economics*, www.hetecon.net (dostęp: 20.12.2018). https://hetecon.net/?page=about&side=heterodox_economics

że zdecydowanie łatwiej jest określić miejsce zwartych oraz jednorodnych szkół typu monetarizm niż heterogenicznych, czyli np. keynesizmu i jego odmian. Stąd też istnieje grupa ekonomistów, szkół oraz ich głównych kierunków, którzy pomimo że należą do ekonomii głównego nurtu, nie podzielają wszystkich ortodoksyjnych poglądów. Warto zaznaczyć, że niektóre szkoły lub też programy badawcze wchodzą w pola zarówno ekonomicznej ortodoksji, jak i heterodoksji, np. szkoła austriacka, ekonomia instytucjonalna, neuroekonomia⁷⁴.

Zachodzące interakcje (relacje) między ortodoksją a heterodoksją ekonomiczną określa się mianem wzajemnego przenikania bądź przeplatania się, co odnosi się do obu nurtów ekonomii. Korzyścią oraz efektem tego jest poszerzanie się ekonomii głównego nurtu o nowe teorie naukowe oraz metodologię. Coraz częściej w pracach poświęconych metodologii pisze się o pluralizmie metodologicznym, a ekonomiści wspominają o korzyściach płynących z jego stosowania w naukach społecznych. Pluralizm wygrywa coraz częściej z postulatem i praktyką ortodoksyjnego monizmu opartego o osiągnięcia ekonomii neoklasycznej⁷⁵. Szerzej na temat pluralizmu metodologicznego, a w szczególności korzyści, jakie niesie przenikanie się obu nurtów, pisze w swoich pracach m.in. Bogusław Fiedor⁷⁶, a także Dariusz Kiełczewski⁷⁷.

Pogląd dotyczący pluralizmu podzielany jest również przez ekonomistów na arenie międzynarodowej. Poza akceptacją powyższej wspomnianych postulatów Geoffrey M. Hodgson uważa, że współcześnie jesteśmy świadkami powstawania Nowego Mainstreamu w ekonomii (*New Mainstream*). W ostatnich kilkudziesięciu latach to przede wszystkim ekonomia ewolucyjna oraz nowa ekonomia instytucjonalna, która włączając do badań rynku aspekty pozaekonomiczne, stała się nadzwyczaj atrakcyjna. Jest tak po części ze względu na wartości oraz idee, które niegdyś były jedynie własnością indywidualistów oraz dysydentów⁷⁸ (*mavericks and dissidents*)⁷⁹.

Próbę zobrazowania tego, jak przenikają się czy też ścierają „ramy” głównego nurtu oraz ekonomii heterodoksyjnej, podejmują Leonhard Dobush i Jakob Kapeller. Traktują oni ekonomię neoklasyczną jako dominującą część – tzw. „ortodoksyjną” – głównego nurtu ekonomii.

⁷⁴ B. Rogowska, „Na obrzeżach ekonomii”. *Znaczenie współczesnej heterodoksji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 259, s. 114.

⁷⁵ J. Wilkin, *Nauka przekracza...*, op.cit., s. 60-62.

⁷⁶ B. Fiedor, *Podział na ortodoksję...*, op.cit., s. 41-56.

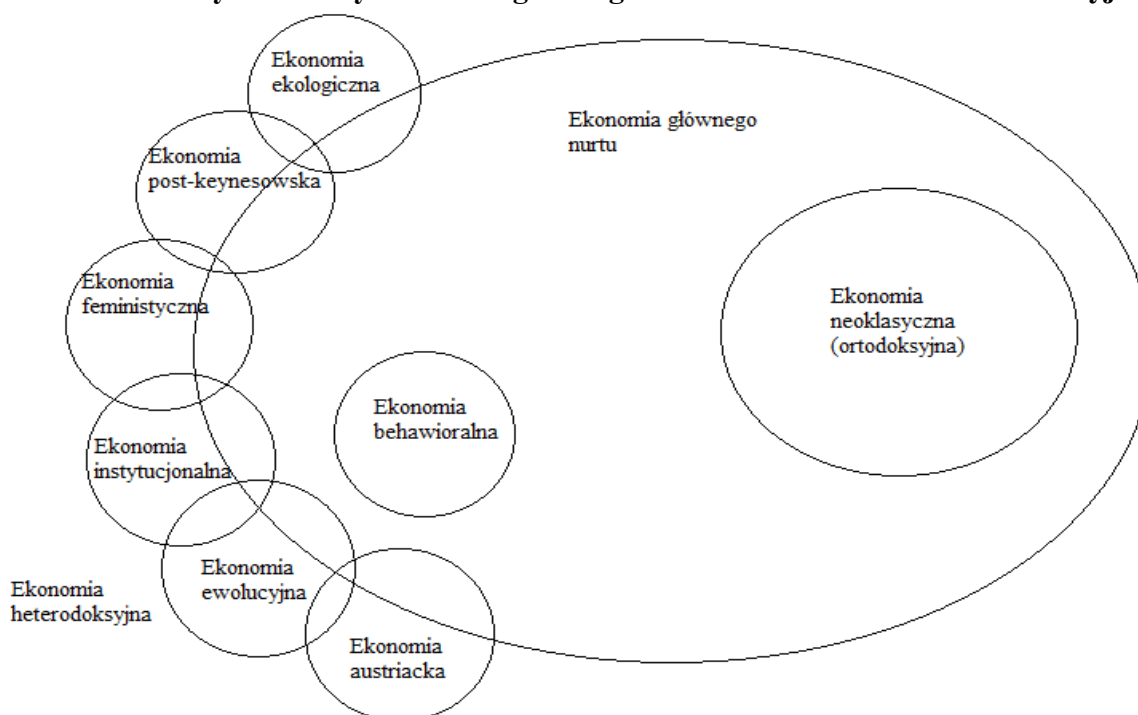
⁷⁷ D. Kiełczewski, *Koncepcja zintegrowanej teorii ekonomicznej zrównoważonego rozwoju. Między mainstreamem a heterodoksją ekonomiczną*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, 2021.

⁷⁸ Wg. Słownika Języka Polskiego dysydent to człowiek przeciwstawiający się panującej władzy, represjonowany z tego powodu. Dawniej człowiek wyznający inną religię chrześcijańską niż katolicka. Definicja ta w znacznej części pokrywa się z rozumieniem słowa heterodoksja.

⁷⁹ G. M. Hodgson, *Evolutionary and Institutional Economics as the New Mainstream?* “Evolutionar and Institutional Economics Review” 2007, 4(1), s. 8.

Przywiązanie mainstreamu do centralnych zasad ekonomii neoklasycznej⁸⁰ różni się w obrębie samego głównego nurtu. Zdecydowanie łagodniejsze, „gotowe na zmiany” podejście jest w obrębie jego „krawędzi” (*edge of the mainstream*). Wszystko to powoduje narastającą potrzebę pluralizmu w ekonomii⁸¹. Poglądowy szkic wzajemnego przenikania się hipotetycznych granic pomiędzy poszczególnymi nurtami ukazuje rysunek 1.

Rysunek 1. Teoretyczne ramy ekonomii głównego nurtu oraz ekonomii heterodoksyjnej



Źródło: opracowano na podstawie: L. Dobusch, J. Kapeler, *Heterodox United vs. Mainstream City? Sketching a framework for interested pluralism in economics*. “Journal of Economic Issues” 2012, 46(2), s. 1037.

Umieszczenie koncepcji wolności w ekonomii głównego nurtu oraz ekonomii heterodoksyjnej wymaga krótkiego wstępu na temat powstania ekonomii jako nauki. Początków ekonomii upatruje się w różnych szkołach czy też koncepcjach, także tych, które początkowo nie nawiązywały bezpośrednio do ekonomii w obecnym znaczeniu. Jedni skłonni są dopatrywać się jej źródeł już w XVI-wiecznym merkantylizmie (nazywanym również kapitalizmem kupieckim), bowiem to z nim wiążą się początki ilościowej teorii pieniądza. Jednakże nie wszyscy podzielają ten pogląd. Marek Ratajczak zauważa, że merkantylizm miał za mało naukowy charakter. Zdecydowanie większa zgodność co do początków ekonomii panuje odnośnie XVIII-

⁸⁰ Warto zaznaczyć, że ekonomia neoklasyczna nie uznaje sądów wartościujących w ekonomii. Podkreśla, że ekonomia powinna być przede wszystkim nauką pozytywną.

⁸¹ L. Dobusch, J. Kapeler, *Heterodox United vs. Mainstream City? Sketching a framework for interested pluralism in economics*, “Journal of Economic Issues”, 2012, 46(2).

wiecznego fizjokratyzmu. To fizjokraci przedstawili pierwszą kompleksową wizję reguł funkcjonowania gospodarki⁸².

Krytycznie nastawiony do merkantylizmu, a także uważany przez niektórych za prekursora fizjokratyzmu Pierre Boisguillebert wskazywał na znaczenie kategorii wolności w swoich rozważaniach. Uznawał wyższość wolnego handlu względem systemu protekcyjnego, gdyż kraje w efekcie wymiany wzajemnie się uzupełniają. Sprowadza się to do tego, że wolny handel zapewniając różnorodność w sferze produkcji i konsumpcji powoduje lepsze zaspokojenie potrzeb jednostek. Poza tym, P. Boisguillebert był przeciwny interwencji państwa uważając, że tylko wolność gospodarcza jest w stanie podnieść gospodarstwo narodowe⁸³. W swojej pracy pt. *Problemy bogactwa narodowego (Le detail de la France* wydanej pierwszy raz w 1695 r. przeciwstawiał się panującemu ówczesnie fiskalizmowi oraz fiskalnemu wyzyskowi niebiorącemu pod uwagę zdolności płatniczej ludności⁸⁴.

Fizjokraci nie byli liberałami z przypadku, a z zasady. Postulowana przez nich wolność łączy się ściśle z tzw. porządkiem naturalnym, który był podstawą funkcjonowania społeczeństwa. Naturalny porządek ekonomiczny jest zgodny z ludzkimi prawami naturalnymi, a jego fundament stanowi ogólnie pojęta harmonia interesów. Fizjokraci zmierzali w kierunku porządku ekonomicznego, który miał być zapewniony poprzez własność indywidualną, wolność wymiany oraz indywidualizm odnoszący się do decyzji podejmowanych przez jednostkę w celu zaspokajania prywatnego interesu. Prawidłowe funkcjonowanie całego systemu wymaga możliwie maksymalnego ograniczenia interwencjonizmu państwowego⁸⁵, bowiem polityka protekcyjnego przemysłowego, handlowego i celnego negatywnie oddziaływała na stosunki ekonomiczne panujące na rynku, ograniczając swobodę decyzyjną jednostek, a przede wszystkim windując obciążenia podatkowe i ceny. Zdaniem czołowego przedstawiciela fizjokratów François Quesnaya ówczesny system społeczno-gospodarczy wymagał niskich podatków, które byłyby w stanie przyspieszyć proces akumulacji kapitału, pobudzić aktywność gospodarki, a także powiększyć dobrobyt obywateli⁸⁶. Fundamentem zapewniającym osiągnięcie wspomnianych wyżej założeń miała być koncepcja wolności ukształtowana na wzór praw natury. Stąd też fizjokratom przypisuje się określenie tzw. trzech filarów porządku naturalnego,

⁸² M. Ratajczak, *Ekonomia jako...*, op.cit.

⁸³ E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki. Tom 1*, Wydawnictwo Naukowe, Poznań 1957, s. 43.

⁸⁴ E. Lipiński, *Historia powszechnej myśli ekonomicznej do roku 1870*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1968, s. 200.

⁸⁵ R. Pęciak, *Idea wolności w poglądach merkantylistów i w porządku fizjokratycznym*, [w:] U. Zagóra-Jonszta, R. Pęciak (red.), *Kategoria wolności w ujęciu wybranych kierunków myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, s. 58, 63.

⁸⁶ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej do keynesowskiej wizji państwa*, „Studia Ekonomiczne” 2014, nr 176, s. 44.

które stanowią wolność osobista, wolność gospodarcza i poszanowanie praw własności. Od tego momentu szeroko pojęta koncepcja wolności stała się głównym fundamentem stworzonego przez fizjokratów porządku naturalnego. Zauważyć należy, że na jej przesłankach do dzisiaj opiera się koncepcja gospodarki rynkowej. Fizjokraci pisali o istnieniu obiektywnych praw, zwanych prawami natury. Na przestrzeni lat zyskały one miano praw ekonomicznych i były pod różną postacią implementowane przez różne kierunki oraz szkoły ekonomiczne⁸⁷.

Rozwój koncepcji wolności, o której pisali fizjokraci, przypada na początkowy okres Oświecenia. W tym miejscu warto wspomnieć o zasługach J. Locke'a, ponieważ prawdopodobnie to jego prace stanowiły pierwotne źródło wartości liberalnych. Wartości te na przestrzeni lat stały się swoistym fundamentem liberalizmu klasycznego, w którym koncepcja wolności zajmuje szczególne miejsce. Analizowaną koncepcję wolności w kolejnych latach szczególnie upodobali sobie ekonomiści klasyczni.

Ekonomia klasyczna pod wieloma względami była pierwszą dyscypliną, w której zastosowano wartości oraz spostrzeżenia wypracowane przez liberalizm klasyczny⁸⁸. Ekonomiczna sfera liberalizmu klasycznego jest szczególnie ważna, gdyż to na jej kartach realizowane były podstawowe wolności (postulowane przez polityczną formę liberalizmu)⁸⁹. Z twierdzeniem tym zgadza się wielu badaczy, m.in. Charles Siegel, który jest zdania, że wolności polityczne odwoływały się przede wszystkim do ekonomicznej sfery wolności jednostki⁹⁰.

Ekonomia klasyczna miała dwie główne ojczyzny. Pierwszą, a zarazem najważniejszą, była Anglia, drugą natomiast Francja⁹¹. W obu tych państwach szkoła klasyczna wydała wielu wybitnych przedstawicieli, takich jak: Adam Smith (1723-1790), David Ricardo (1772-1823), Thomas Robert Malthus (1766-1834), James Mill (1773-1836), Jean Baptiste Say (1767-1832), Claude Frederic Bastiat (1801-1850) oraz nazywany epigonem szkoły klasycznej John Stuart Mill (1806-1873)⁹².

Richard Cantillon oraz Adam Smith poprzez swoją działalność zapoczątkowali ekonomię klasyczną. Oboje uznali zysk za główny motyw działalności gospodarczej społeczeństwa. Pogląd ten stał się jednym z podstawowych elementów powstałej koncepcji człowieka ekonomicznego nazwanego *homo oeconomicus*, który według klasyków ekonomii dążył do bogactwa

⁸⁷ M. Ratajczak, *Ekonomia jako...*, op.cit.

⁸⁸ N. Ashford, *What is classical liberalism*, Learn Liberty, <https://www.learnliberty.org/blog/what-is-classical-liberalism/>, (dostęp 1.08.2019).

⁸⁹ N. Maloberti, *New Approaches to Classical Liberalism, Rationality, Markets and Morals*, „Studies at the Intersection of Philosophy and Economics” 2012, no. 3, s. 38.

⁹⁰ Ch. Siegel, *Classical liberalism*, Wydawnictwo Preservation Institute, Berkeley, California 2011, s. 5. <http://preservenet.com/classicalliberalism/ClassicalLiberalism.pdf>, (dostęp 1.08.2019).

⁹¹ R. Pęciak, *Idea wolności...*, op.cit., s. 75.

⁹² E. Lipiński, *Historia powszechnej...*, op.cit., s. 7.

postępując zarazem etycznie oraz sprawiedliwie. Główne cechy, jakie mu przypisywano, to: racjonalność, zdolność do ryzyka, a także odpowiedzialność za własne działania. W myśl tej koncepcji podejmowane działania w interesie własnym przynoszą niezamierzone wcześniej korzyści całemu społeczeństwu⁹³. Na przestrzeni wielu lat idea *homo oeconomicus* stała się uosobieniem wolności osobistej, a także praw własności podkreślanych przez A. Smitha⁹⁴. Najlepiej ukazują to słowa autora *Bogactwa Narodów*: „(...) człowiek obierając za cel swój własny interes, często popiera interes społeczeństwa skuteczniej, niż wtedy, gdy próbowałby realizować go rzeczywiście”⁹⁵. Wydaje się, że wartości takie jak wolność osobista i prawo własności stały się przyczynkiem do powstania najpopularniejszej metafory w ekonomii. Wymowne jest, że w *Bogactwie Narodów*... metafory „niewidzialnej ręki” (*invisible hand*) A. Smith użył jedynie raz. Pomimo tego metafora ta stała się synonimem wolności gospodarczej, a także przesłanką do jawnego sprzeciwiania się interwencji państwa w sferę społeczno-gospodarczą.

W rozważaniach A. Smitha problematyka wolności nie jest przedstawiana wprost. Szkocki myśliciel nie poświęcił w swoich pracach rozdziału, który bezpośrednio nawiązywałby tematyką do tej kategorii, natomiast sporo miejsca zajęły rozważania dotyczące natury człowieka i wynikających z tego implikacji. W naturze człowieka jest pewne pragnienie, które kieruje dążenia jednostki do maksymalizacji własnych korzyści możliwie najmniejszym kosztem. Te skłonności pozwalają człowiekowi samemu ustalać sobie cel gospodarczy, sposoby jego realizacji, które w warunkach swobody działalności gospodarczej nabierają racjonalizmu. Stąd też A. Smith uważał, że wolność zapewnia maksymalizację korzyści osobistych, a w „atmosferze” wolności interes osobisty rozwija się swobodnie i działa w pełni zapewniając racjonalne gospodarowanie⁹⁶.

Barbara Danowska-Prokop zauważa, że to właśnie kategoria wolności była głównym przyczynkiem, w wyniku którego powstała koncepcja wolności leżąca u podstaw – stworzonej w okresie oświecenia – liberalnej koncepcji państwa. Za twórcę tej koncepcji uważa się A. Smitha, jednakże nie należy zapominać o osiągnięciach i wkładzie innych myślicieli, tj. J. Locke’a, F. Quesnaya, D. Ricardo, J.B. Saja i in. Reasumując, zgodnie ze smithowską koncepcją o sprawnym funkcjonowaniu sfery społeczno-gospodarczej decydować miały cztery podstawowe wolności: wolna konkurencja, wolna wymiana zagraniczna, prywatna własność oraz

⁹³ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 340.

⁹⁴ Znamiennym jest, że A. Smith pomimo, iż nie wydzielił osobnego rozdziału dla kategorii wolności w swojej pracy jest uznawany za głównego twórcę koncepcji wolności w ekonomii klasycznej.

⁹⁵ K. Grzesiuk, *Powstanie i ewolucja modelu homo oeconomicus*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania” 2014, tom 6 (42), nr 2, s. 255.

⁹⁶ E. Taylor, *Historia rozwoju...*, op.cit., s. 68.

wolność działalności gospodarczej. Przy tym każda jednostka wg. założeń tej koncepcji dąży do osiągnięcia własnych korzyści⁹⁷.

Ukształtowana w rozważaniach A. Smitha koncepcja wolności utożsamiana była z kategorią wolności naturalnej, która miała być kluczem do bogactwa, poprawy standardu życia, a w konsekwencji do uzyskania indywidualnej niezależności. A. Smith twierdził, że „(...) [z]akazać wielkiemu narodowi (...) robienia tego, co chce, z tym, co sam wytworzył, bądź użytkowania jego majątku i umiejętności w sposób, który uważa on dla siebie za najkorzystniejszy, to pogwałcić najświętsze prawa rodzaju ludzkiego”⁹⁸. Wymienia też niezbędne elementy tworzące ład społeczno-gospodarczy, które zostały uznane za ponadczasowe fundamenty wolności, nietracące na wartości pomimo upływu ponad 240 lat. A. Smith wyróżnił następujące filary gospodarki wolnorynkowej⁹⁹:

- wolność jako prawo do wytwarzania i do wymiany towarów, pracy i kapitału zgodnie z interesem własnym,
- konkurencja jednostki jako prawo do konkutowania w produkcji i wymianie dóbr i usług,
- sprawiedliwość jako działanie jednostek, które muszą być uczciwe i sprawiedliwe, zgodne z normami społecznymi.

Zgodnie ze swym metodologicznym indywidualizmem Smith dostrzegł to, co późniejsi liberałowie przemilczeli. Rozróżnienie między ekonomiczną i polityczną stroną życia społecznego nigdy nie będzie wolne od pewnej sztuczności i arbitralności, ponieważ zachodzą między nimi ciągle wzajemne powiązania. Co więcej, poddają się one tym samym zasadom wyjaśniającym i podlegają tym samym prawidłowościom. W swym systematycznym ujęciu praca Smitha jest porównywalna z pracami innych wielkich myślicieli szkockiego oświecenia – Adama Fergusona, Davida Ricardo i innych.

Poza A. Smithem na koncepcję wolności jako podstawową kategorię związaną z rozwojem społeczno-gospodarczym istotny wpływ mieli również inni ekonomiści szkoły klasycznej. Przy tej okazji warto zwrócić uwagę na wolnościowe poglądy D. Ricardo, Jeana-Baptiste Saja oraz Johna Stuarta Milla. D. Ricardo był zdecydowanie większym zwolennikiem liberalizmu gospodarczego niż A. Smith. Pojawienie się jego wielkiego dzieła pt. *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania* (*The Principles of Political Economy and Taxation*, 1817) uznaje się

⁹⁷ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej do...*, op.cit., s. 44-45.

⁹⁸ M. Skousen, *Narodziny współczesnej ekonomii: życie i idee wielkich myślicieli*, Fijorr Publishing Company, Warszawa 2012, s. 40.

⁹⁹ Ibidem, s. 35-40.

za szczytowe osiągnięcie szkoły klasycznej¹⁰⁰. W podejmowaniu decyzji gospodarczych D. Ricardo podkreślał przede wszystkim znaczenie swobodnej konkurencji i kryterium zysku. Centralnym punktem jego zainteresowań było nie bogactwo narodów, lecz zagadnienia podziału wytworzonego produktu oraz wartości. Stąd też wysnuwane przez niego teorie uchodzą czasami za radykalne. Uważał, że najlepszym regulatorem gospodarki są prawa ekonomiczne. Zgodnie z ówczesnie podzielaną koncepcją prawa – tj. koncepcją prawa naturalnego – rząd powinien realizować liberalną politykę ekonomiczną, która zapewnia swobodę podejmowania decyzji dla przedsiębiorców oraz swobodę kształtowania stosunków pomiędzy kapitałem i pracą. Ponadto, D. Ricardo uznawał jedynie minimalny interwencjonizm, który w efekcie i tak miał służyć wolności, np. usuwanie przeszkód w handlu zagranicznym¹⁰¹. Wolnościowe poglądy D. Ricardo dobrze podsumowuje maksyma „(...) dopóki każdy może swobodnie, według własnego uznania, wybierać dziedzinę zastosowania swego kapitału, będzie się naturalnie starał o użycie go w sposób najkorzystniejszy”¹⁰².

Do najbardziej znanych klasyków ekonomii w krajach frankofońskich należy Jean-Baptiste Say. Podobnie do swojego mentora A. Smitha był gorliwym zwolennikiem liberalizmu gospodarczego. Znaczne zasługi przypisywane są mu za rozpowszechnienie doktryny ekonomicznej na terenie Europy kontynentalnej, a w szczególności zachodniej jej części. J-B. Say pokładał wiarę w istnienie automatycznego mechanizmu rynkowego przywracającego równowagę gospodarczą. Kryzysy wynikające z nadprodukcji uznawał za zjawiska jedynie przejściowe. W doktrynie J-B. Saya wolności obywatelskie przekładają się na wolności w kontekście gospodarczym, łączą się z wolną wymianą międzynarodową, swobodą działania na rynku oraz z instytucją państwa, która powinna być gwarantem interesów jednostki i szeroko pojętej wolności. J-B. Say zwracał uwagę, że wolność jest związana również z pojęciem własności. Jego niezachwiana wiara w koncepcję wolności oraz liberalizmu klasycznego znalazła wyraz w sformułowanym przez niego prawie rynków Saya¹⁰³.

Wśród ekonomistów szkoły klasycznej ważne miejsce zajmuje J.S. Mill. Postulowana przez niego wolność wyrastała w obliczu fundamentalnych założeń liberalizmu (np. prac D. Ricardo), w których sfera wolności gospodarczej jest szczególnie istotna. J.S. Mill wzbogacił

¹⁰⁰ W. Stankiewicz, *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007, s. 130.

¹⁰¹ D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie roli państwa w gospodarce w myśli ekonomicznej*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny” 2004, z. 3, s. 196.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ R. Pęciak, *Wolność i własność prywatna jako niezbędne składniki porządku ekonomicznego w teorii Jeana-Baptiste Saya*, [w:] U. Zagóra-Jonszta (red.), *Problemy gospodarki rynkowej. Polska i świat*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 130, s. 112.

nurt liberalizmu ekonomicznego, wprowadzając utylitaryzm¹⁰⁴ do dyskursu ekonomicznego nt. wolności. O ile poprzednicy skupiali się przede wszystkim na wolności negatywnej, to millowska teoria z perspektywy czasu wyraźnie nawiązuje do koncepcji wolności pozytywnej. To znacząca zmiana, bowiem wtedy nie posługiwano się jeszcze pojęciem wolności pozytywnej. W literaturze zwraca na to uwagę James A. Stegenga pisząc, że określenia tego użył po raz pierwszy D.G. Ritchie, natomiast opisał i sklasyfikował dopiero w XIX w. I. Berlin¹⁰⁵. Uwagę na to zwracają również ekonomiści w Polsce. A. Plichta pisze, że wolność w millowskim ujęciu nie była wartością autonomiczną. J.S. Mill tworząc własną koncepcję wolności zachęcał do rozwijania sfery wolności aktywnej, społecznie zaangażowanej czy też stawiającej śmiało społeczne cele¹⁰⁶.

J.S. Mill zdając sobie sprawę z niedoskonałości ówczesnego kapitalizmu próbował zapewnić (również jako polityk) szczęście możliwie dużej części społeczeństwa. H. Landreth i D.C. Colander piszą, że „(...) usiłował on połączyć nieczułość klasycznego liberalizmu z humanizmem reformy społecznej, w celu spowodowania, aby społeczeństwo i gospodarka stały się mniej zainteresowane biznesem dla samego biznesu”¹⁰⁷. Wolnościowe podejście J.S. Milla miało na celu umniejszenie pojęcia zysku jako jedynej i najważniejszej kategorii ekonomicznej, a także skupieniu się na sztuce indywidualnego doskonalenia oraz spełnienia m.in. poprzez bycie przedsiębiorcą. Niemniej jednak J.S. Mill pełniąc funkcję polityka, nie zdołał wprowadzić do rzeczywistości gospodarczej poglądów głoszonych w swoich pismach¹⁰⁸.

Reasumując, sympatyzujący z koncepcjami socjalistycznymi J.S. Mill dostrzegł możliwość poprawy pozycji jednostek, np. pracowników, poprzez interwencję państwa. Jego socjalistyczno-interwencyjne poglądy zostały połączone z utylitaryzmem, którego był gorliwym wyznawcą. Millowskie podejście do pozytywnej koncepcji wolności dobrze oddają słowa „(...) nie można też ograniczyć interwencji rządu żadnym ogólnym prawidłem poza prostym i dość nieokreślonym, że powinna być dopuszczana tylko wtedy, gdy przemawia za nią silnie

¹⁰⁴ Początki utylitaryzmu na gruncie ekonomii pojawiają się wraz z ojcem Johna Stuarta, tj. Jamesem Stuartem Millem (1773-1836). Utylitaryzm podkreślał niezależność (suwerenność) jednostki w poszukiwaniu źródeł własnej satysfakcji kojarzonej przede wszystkim z przyjemnością, szczęściem przy jednoczesnej odpowiedzialności za swoje czyny. W tym rozumieniu utylitaryzm pozostaje liberalną koncepcją, gdyż jednoznacznie odrzuca ograniczenia ludzkiej aktywności przez Państwo; M. Ratajczak, *Ekonomia jako...*, op.cit.

¹⁰⁵ J. A. Stegenga, *J. S. Mill's concept of liberty and the principle of utility*, "The Journal of Value Inquiry" 1973, no. 7(4), s. 283.

¹⁰⁶ A. Plichta., *Koncepcja wolności Johna Stuarta Milla*, [w:] M. Machaj (red.), *Varia Doctrinada*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2012, s. 95.

¹⁰⁷ H. Landreth, D. C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 194.

¹⁰⁸ Ibidem.

argument dobra ogólnego”¹⁰⁹. W koncepcji tej wyraźnie widać akceptację „utilitarystycznego” interwencjonizmu państwowego. Niemniej jednak według Edwarda Taylora idea wolności w millowskich rozważaniach uchodzi za nadrzędną, bowiem tam, gdzie interes prywatny godził w interes społeczny, według J.S. Milla państwo zyskiwało przyzwolenie na interwencję¹¹⁰. Millowska koncepcja wolności jest zdecydowanie bardziej zróżnicowana¹¹¹ niż innych klasyków oraz skupiona na indywidualizmie jednostki. Jego dorobek naukowy stał się swoistym łącznikiem pomiędzy wartościami liberalnymi a socjalistycznymi. Stąd też wielu ekonomistów (m.in. H. Landreth i D. Colander) uznaje go za epigona szkoły klasycznej, pod którego wpływem ortodoksyjna część ekonomii pozostawała aż do końca XIX w.¹¹²

Poglądy klasyków nacechowane były ideą wolności, która nadawała ich ekonomii liberalnego charakteru¹¹³. Mimo upływu wielu lat nadal nie ma jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, co było przyczyną liberalnego triumfu w okresie oświecenia. Przekonujące wydają się przypuszczenia przedstawiane przez J. Graya. Jego zdaniem głównym przyczynkiem było m.in. rozczarowanie feudalnym porządkiem, a następnie potrzeba stworzenia „innego” społeczeństwa. Pragnienie to nasilało się z biegiem czasu i zostało zdynamizowane w obliczu rewolucji przemysłowej. Wyzwania, jakie niósł ze sobą formujący się system społeczno-gospodarczy, to indywidualizm, egalitaryzm i uniwersalizm. Miały one stać się „wykładnią” nowych czasów¹¹⁴. Na tych wartościach formułowali się kolejne doktryny ekonomiczne, w świetle których zazwyczaj gospodarka oparta o wolny rynek gwarantowała realizację ludzkich możliwości oraz sprostanie nowym, coraz większym wymaganiom powstającej klasy społecznej, tj. kapitalistów. Pomimo zmian, jakie miały nastąpić w kolejnych stuleciach w postrzeganiu koncepcji wolności, należy podkreślić, że to klasykom ekonomii zawdzięczamy początkowy rozwój, a przede wszystkim implementację wolności na gruncie ekonomii jako nauki.

¹⁰⁹ J. S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, t. 2, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1966, s. 559.

¹¹⁰ E. Taylor, *Historia rozwoju...*, op.cit., s. 43.

¹¹¹ Poprzez zróżnicowanie autor rozumie przede wszystkim różne podejście w kwestiach wolności gospodarczej oraz osobistej względem poprzednich klasyków. U Milla przejawia się w silniejszym akcentowaniu indywidualizmu jednostki. Znaczące jest pojawienie się w jego pracach społecznych aspektów w stosunku do jego poprzedników. Wpływ na to niewątpliwie miały jego sympatie względem utopijnych socjalistów np. J.-Ch. L. Simonde de Sismondi.

¹¹² H. Landreth, D. C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 194.

¹¹³ W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że wyjątkiem klasyka, którego poglądy odbiegały od liberalnych założeń gospodarki jest Sismondi.

¹¹⁴ U. Zagóra-Jonszta, *Wolność w ujęciu ekonomii klasycznej*, [w:] U. Zagóra-Jonszta, R. Pęciak (red.), *Kategoria wolności w ujęciu wybranych kierunków myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, s. 101.

Reasumując, w kolejnych dziesięcioleciach doszło do wielu znaczących zmian w postrzeganiu koncepcji wolności oraz jej implementacji w teorii ekonomii. Okresem najbardziej istotnych zmian z punktu widzenia historii myśli ekonomicznej są trzy ostatnie dekady XIX w., związane w szczególności z ewoluowaniem poglądów nt. postrzegania koncepcji wolności w obrębie ekonomii ortodoksyjnej. Zastosowanie metod analitycznych, wśród których głównym narzędziem była analiza marginalna, otworzyło „nowy rozdział”. Badania naukowe w znacznej mierze przestały być ukierunkowane na aspekty społeczne, a skupiły się na mikroekonomicznych problemach. To okres, który w kolejnych latach istotnie wpłynął na postrzeganie ekonomii jako nauki pozytywnej na wzór biologii lub fizyki. Powstały spór między ekonomią pozytywną a normatywną trwa do dzisiaj. Co więcej, konflikt ten wpływa m.in. na postrzeganie wartości typu wolność i sprawiedliwość.

Teoretyczne podstawy, na których ukształtowana została doktryna neoliberalna powstały w latach 70. XIX w. Wraz z zapoczątkowaniem kierunku subiektywno-marginalistycznego stworzono nowe narzędzia badawcze i analityczne, które stanowiły dorobek ekonomistów neoklasycznych. Największy wpływ na kształt i rozwój miały szkoły ekonomii mieszczące się w ośrodkach naukowych na terenie Austrii (Wiedeń), Szwajcarii (Lozanna) oraz Anglii (Cambridge). Główni przedstawiciele tych szkół uchodzą za prekursorów oraz ojców ekonomii neoklasycznej. Wśród nich należy wyróżnić Alfreda Marshalla (1842-1924), który reprezentował tzw. szkołę anglo-amerykańską. Warto wspomnieć, że prace A. Marshalla poprzedzone były dokonaniem wybitnego Anglika Williama Stanleya Jevonsa (1835-1882). Kolejny ekonomista uznany za twórcę ekonomii neoklasycznej to Leon Walras (1834-1910) ze szkoły lozańskiej (matematycznej). Przedstawicielem austriackiej szkoły ekonomii był Carl Menger (1840-1921). Niezwykle jest to, że ich prace powstały niezależnie od siebie, co potwierdzają badania naukowe m.in. R.S. Howeya¹¹⁵. Niezależne powstanie koncepcji subiektywistyczno-marginalistycznej w trzech ośrodkach naukowych równocześnie dowodzi dojrzałości ekonomii akademickiej do ewolucyjnych zmian oraz odwrótu od niektórych założeń i twierdzeń ekonomii klasycznej¹¹⁶. Dokonane przez neoklasyków zmiany w teorii i metodologii ekonomii w istotny sposób wpłynęły na politykę publiczną, która została podporządkowana ukształtowanej w kolejnych dekadach doktrynie neoliberalizmu.

¹¹⁵ Szerzej: R. S. Howey, *The Rise of the Marginal Utility School 1870-1889*, Wydawnictwo University of Kansas Press, Lawrence, 1960,

<https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015014823689&view=1up&seq=10> (dostęp 05.04.2020).

¹¹⁶ W. Sierpiński, *Kierunek subiektywno-marginalistyczny*, [w:] J. Górski, T. Kowalik, W. Sierpiński (red.), *Historia powszechnej myśli ekonomicznej 1870-1950 r.*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1968, s. 78.

Głównym celem wprowadzenia analizy marginalnej było zbadanie wartości (ceny) towarów, w kontekście jej krańcowej użyteczności dla konsumenta. Rozwój analizy marginalnej spowodował położenie w naukach ekonomicznych głównego akcentu na równowagę gospodarczą i mechanizm cenowy. Dokonania neoklasyków wprowadziły mikroekonomię do podręczników ekonomii, której najważniejsze podstawy do dzisiaj nie zostały znacząco zmienione. W kwestii aplikacyjnej (np. kształtowanie polityk publicznych) główny nurt zaakceptował stosowanie abstrakcyjnych modeli ekonometrycznych w celu wyjaśniania prawidłowości występujących w gospodarce. Dorobek neoklasyków wykreował model gospodarki rynkowej, który poczynając od lat 70. XX w. akceptowany był przez większość ekonomistów na całym świecie. Modele ekonomiczne wprowadzone przez neoklasyków na wiele lat wpłynęły na dyskusje ekonomiczne, które zostały sprowadzone w znacznej mierze do „czystych” liczb, pomijając aspekty o charakterze aksjologicznym. Co więcej, dokonania neoklasyków, na bazie których ukształtował się neoliberalizm, do dzisiaj stanowią podstawowe narzędzie analityczno-badawcze w największych międzynarodowych instytucjach, tj. w Banku Światowym, Międzynarodowym Funduszu Walutowym czy też OECD.

A. Marshall edukację ekonomiczną rozpoczął od przekładania prac D. Ricarda oraz J. S. Milla na język matematyki. Jego matematyczne wykształcenie wpłynęło na to, że pozostawione przez niego opracowania naukowe zostały naznaczone językiem matematyki. Zauważalne jest to we współczesnej ekonomii politycznej. Teoriom A. Marshalla przypisuje się niezwykle istotną rolę w rozwoju myśli ekonomicznej. Spore znaczenie dla rozwoju ekonomii ortodoksyjnej miał fakt, że A. Marshall nie przyjął skrajnie subiektywnego punktu widzenia charakterystycznego dla szkoły austriackiej. Głównym przedmiotem swoich badań uczynił mechanizm rynkowy. Uważał, że wielkości rynkowe samoczynnie zmierzają do wzajemnego dostosowania się do stanu równowagi. System gospodarki kapitalistycznej traktował w sposób wyidealizowany, pomijając w szczególności stany nierównowagi czy też kryzysy. Stąd też w pracach A. Marshalla trudno jest odnaleźć poglądy, które (przynajmniej pośrednio) nawiązują swą tematyką do koncepcji wolności. Niemniej jednak, czytając między wierszami, wiele wolnościowych zagadnień można odnaleźć i przyporządkować doktrynie klasycznego liberalizmu gospodarczego, np. założenia dotyczące indywidualizmu jednostki (egoizm). Wydaje się, że wolność gospodarcza stanowi jedną z najważniejszych – jeśli nie najważniejszą – przesłankę rozwoju gospodarczego w marshallowskiej myśli ekonomicznej.

Poza wolnością gospodarczą ważne miejsce w rozważaniach A. Marshalla zajmowała też wolność osobista, która wskazuje na akceptację przez niego modelu *homo oeconomicus*. A. Marshall uważał, że to indywidualne potrzeby wraz z egoizmem jednostek stanowią „główny

motor” napędzający działalność gospodarczą. Według A. Marshalla opisane powyżej zagadnienie wolności połączone z pragnieniem zysku możliwie najlepiej ukierunkowuje ludzkie działania na zaspokojenie potrzeb społecznych. Niewątpliwie jest to narracja zaczerpnięta z dzieł A. Smitha¹¹⁷.

A. Marshall świadomy niedoskonałości mechanizmu rynkowego wprowadził do ekonomii pojęcie efektów zewnętrznych. Niemniej jednak jego ogromna wiara w skuteczne działanie wolnej konkurencji nakazywała mu sprzeciw wobec interwencjonizmu państwowego. A. Marshall sprzeciwiał się również bezpośredniej ingerencji w prawa własności np. poprzez nacjonalizację podstawowych branż gospodarki. Poglądów w tej kwestii nie zmienił nawet w obliczu coraz bardziej zawodzącej gospodarki kapitalistycznej XIX i XX w. Przy tych wszystkich wolnorynkowych założeniach należy dostrzec, że A. Marshall jak również inni neoklasycy pomijali istotne założenia etyczne (aksjologiczne) – postulowane wcześniej m.in. przez A. Smitha w „*Teorii uczuć moralnych*”¹¹⁸. Niemniej jednak silnie liberalne poglądy na zagadnienie własności – wartości fundamentalnej dla koncepcji wolności – sytuuje A. Marshalla jako ekonomistę bliskiego klasykom, a szczególnie D. Ricardo.

Wśród neoklasycznych ekonomistów ważne miejsce zajmują profesorowie ekonomii politycznej L. Walras¹¹⁹ (1834-1910) oraz jego uczeń V. Pareto (1848-1923). Dorobek tych francuskich ekonomistów oraz ich uczniów obejmuje tzw. szkołę lozańską, a ze względu na szerokie zastosowanie matematyki nazywaną również szkołą matematyczną¹²⁰. Starania tej szkoły na przestrzeni lat zwrócone były w stronę tak zwanej „czystej ekonomii”, która powinna być synonimem abstrakcyjności i obiektywizmu naukowego posiadającego walor powszechności i ponadklasowości. Za sprawą jej założycieli szkoła ta zawiera spory ładunek apologii systemu kapitalistycznego.

Historyk myśli ekonomicznej Vincent J. Tarascio zwraca uwagę, że na kształt badań L. Walrasa i V. Pareto wpływ miało nie tylko ich matematyczne wykształcenie, ale także okres, w którym tworzyli. Druga połowa XIX w. – jak zauważa V.J. Tarascio – była okresem kwestionowania i krytykowania niektórych idei oraz założeń teoretycznych ekonomii klasycznej.

¹¹⁷ W. Sierpiński, *Kierunek subiektywno-marginalistyczny...*, op.cit., s. 75-76. E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 341-342.

¹¹⁸ A. Smith, *Teoria uczuć moralnych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1989; W. Sierpiński, *Kierunek subiektywno-marginalistyczny...*, op.cit., s. 75-76; E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 341-342.

¹¹⁹ L. Walras w roli pretendenta do ojcostwa ekonomii neoklasycznej jest uznawany za równego A. Marshallowi.

¹²⁰ Należy odróżnić przypisywaną nazwę „szkoła matematyczna” szkole lozańskiej od ekonomistów stosujących matematykę w swych badaniach. Na przestrzeni ostatnich dekad ich liczba nieustannie rośnie. W. Sierpiński jednoznacznie podkreśla, że stosowanie metod matematycznych nie może stanowić podstawy klasyfikacyjnej dla kierunków oraz szkół w naukach ekonomicznych. Ważniejszą podstawą klasyfikacyjną powinien być sposób ujmowania problemów ekonomicznych, metody badań czy też osiągnięcia poznawcze danego kierunku, szkoły.

Neoklasyści coraz powszechniej uważali, że ekonomia może zyskać status jednolitej nauki społecznej. Wówczas termin „czysta nauka” nie funkcjonował powszechnie – początkowo mówiono o *unified social science*. Takie podejście do ekonomii powodowało liczne kontrowersje, z których wynikały coraz większe konflikty w postrzeganiu ekonomii jako nauki pozytywnej. Wspomniane konflikty miały istotny wpływ na prace L. Walrasa, który pisał o ekonomii politycznej jako czystej nauce. Rodziło to pewne wątpliwości, czy „czysta nauka” może mieć jednocześnie walor aplikacyjny (*pure an applied economics*)¹²¹.

Główne dzieła L. Walrasa zostały wydane w języku francuskim, a dotychczas tylko jedno z nich zostało przetłumaczone na język angielski pod tytułem: *Elements of Pure Economics or The Theory of Social Wealth*. Stąd też wiele zagadnień z jego głównego opracowania zarówno w krajowej, jak i międzynarodowej literaturze było pomijanych. Dopiero przeprowadzone m.in. przez V.J. Tarascio analizy jego prac pozwalają spojrzeć na dzieła L. Walrasa pod kątem aksjologicznym. Okazuje się, że zastosowane metody matematyczne bądź badania m.in. nad modelem równowagi ogólnej były jedynie narzędziem. Potwierdza to tzw. trylogia Walrasa, tj. czysta ekonomia (*pure economics*), stosowana ekonomia (*applied economics*) i społeczna ekonomia (*social economics*)¹²², która nabiera szczególnego znaczenia, gdy nada się jej reformatorskiego wyrazu. Z tej perspektywy dostrzec można, że badania te miały prowadzić do zintegrowania dorobku nauk ścisłych (matematyki i fizyki) oraz humanistycznych w ramach jednej nauki jaką jest ekonomia. Liczby miały zapewniać klarowność przekazu, a w szczególności stworzenie wspólnego i jednolitego języka w ekonomii. Wiele lat później ten aspekt podkreślał m.in. J. A. Schumpeter¹²³.

L. Walras w swoich badaniach podjął się niezmiernie ważnej próby połączenia idei wolnej konkurencji z analizą marginalną, co pozwoliło mu uzyskać przewagę nad W. Jevonsem, prekursorem neoklasyków. Połączenie idei wolności gospodarczej – również w sensie aksjologicznym – z narzędziami *stricte* matematycznymi było jednym z większych dokonań ekonomistów neoklasycznych i to właśnie te starania zapewniły mu miejsce wśród głównych twórców ekonomii neoklasycznej¹²⁴. L. Walras tworząc model równowagi ogólnej kierował się

¹²¹ V. J. Tarascio, *The political economy of the Lausanne School: Walras and Pareto*, „Atlantic Economic Journal” 1978, nr 6(4), s. 26.

¹²² L. Walras, *Elements of Pure Economics or the theory of social wealth*, tłum. W. Jaffé, Wydawnictwo American Economic Association and the Royal Society by R. D. Irwin, 1954, Illinois. (dostęp 10.04.2020) <https://archive.org/details/elementsofpureec0000walr/page/n5/mode/2up>

¹²³ V. J. Tarascio, *The political...*, op.cit., s. 26.

¹²⁴ C. Menard, *The Lausanne tradition: Walras and Pareto*, [w:] K. Hennings, W. J. Samuels, (red.), *Neoclassical Economic Theory, 1870-1930*, Wydawnictwo Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht, London, s. 105, 95-137. D. Drabińska, *Ekonomia neoklasyczna-ujęcie retrospektywne*, „Kwartalnik Historii Nauki i Techniki” 2002, nr 47/3, s. 57.

wartościami wywodzącymi się z liberalizmu klasycznego, bowiem to założenie dotyczące wolnej konkurencji prowadzić ma do ukształtowania takich cen, które zapewniają równowagę na rynku między popytem a podażą. Ponadto, równowaga będąca efektem wolności gospodarczej odpowiada za możliwie najlepszą alokację zasobów¹²⁵.

L. Walras opracowany przez siebie model postrzegał jako konsekwentny i rygorystyczny model gospodarki konkurencyjnej, który powinien stanowić naukową podstawę socjalizmu humanitarnego (*humanitarian socialism*). Socjalizm ten w poglądach L. Walrasa skupiony był na roli państwa w zakresie interwencji, która czasami w jego ocenie była niezbędna do zapewnienia doskonałej konkurencji. Uważał, że społeczeństwo nie jest porozumieniem między wolnymi jednostkami, lecz koniecznym warunkiem współistnienia ludzkości oraz realizowania praw wyboru. Stąd też w sferze społeczno-gospodarczej czasami niezbędna jest rola rządu, którego celem powinno być zapewnienie dobrze zorganizowanego wolnego społeczeństwa. Ingerencja państwa miała polegać na regulowaniu i kontrolowaniu produkcji w sytuacji, gdy wolna konkurencja tego nie zapewniała. Od silnie liberalnych poglądów, L. Walras odstępował jedynie w wyjątkowych sytuacjach. Na przykład w celu osiągnięcia wolności gospodarczej L. Walras postulował nacjonalizację ziemi i zasobów naturalnych. Przekonania dotyczące nacjonalizacji ziemi wyniósł prawdopodobnie od ojca Auguste Walrasa (1801-1866), który uważał, że ziemia jest tym, co natura dała całemu społeczeństwu, a nie bezpośrednio jednostkom¹²⁶. W tej kwestii jego przekonania pozwalają go zaklasyfikować, jak pisze W. Jaffe, jako społecznego reformatora (*social reformer*). Reasumując, z perspektywy czasu zauważalne jest, że L. Walras podejmował próby pogodzenia ze sobą dwóch rywalizujących doktryn, tj. liberalizmu i socjalizmu. Niezmiernie wymownie jego poglądy podsumował Renato Cirillo, pisząc o nim jako liberalnym socjaliście (*liberal socialist*)¹²⁷.

Abstrakcyjność modelu równowagi ogólnej miała swoje słabe strony¹²⁸, z których sprawę sobie zdawał sam L. Walras. Główną niedoskonałością tego modelu było abstrakcyjne traktowanie założeń liberalizmu ekonomicznego, który wówczas był dla niego źródłem ważnych idei ekonomicznych. Stworzony przez niego model w sposób matematyczny – a więc jedynie formalny – podejmuje próbę ukazania koncepcji wolności osobistej i gospodarczej. W

¹²⁵ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op.cit., s. 105, 95-137. D. Drabińska, *Ekonomia neoklasyczna...*, op.cit., s. 57.

¹²⁶ W. Jaffé, *Léon Walras, An Economic Adviser Manque*, "The Economic Journal" 1976, vol. 85, no. 340, s. 814.

¹²⁷ Te aspekty twórczości L. Walrasa w analizach jego dzieł często bywają pomijane. R. Cirillo, *The 'Socialism' of Léon Walras and His Economic Thinking*, "The American Journal of Economics and Sociology" 1980, vol. 39, no. 3, s. 296.

¹²⁸ W przypadku teorii ekonomii słowo słabość może mieć wiele znaczeń. W rozumieniu niedoskonałości dla niektórych szkół ekonomicznych słabość modelu będzie wręcz ułomnością. Dotyczyć to będzie szkół, w których istotny akcent położony jest na podejściu subiektywistyczne.

rzeczywistości, jak zauważał L. Walras, wolność to fundamentalna cecha ludzkiej osobowości, np. wolna wolna, indywidualizm, subiektywizm. Stąd też nie sposób jest ująć tej koncepcji jedynie za pomocą tzw. „czystej ekonomii”. Walras uważał, że tego rodzaju badania i studia powinny być jednak rozszerzone w zakresie „(...) czystej nauki moralnej oraz historii”¹²⁹. Niezależnie od tego konsekwentnie odrzucał postulaty niemieckich ekonomistów historycznych, którzy całą ekonomię polityczną postrzegali jako dyscyplinę etyczną, przy jednoczesnej negacji skuteczności metod nauk ścisłych w naukach społecznych.

Poglądy V. Pareto nacechowane były wartościami bliższymi liberalizmowi¹³⁰ niż jego mistrza. Niemniej jednak, jak zwraca uwagę Fiorenzo Mornati, poglądy V. Pareto na kategorię wolności również trudno uznać za jednolite. W opracowaniu pt. *Vilfredo Pareto: An Intellectual Biography Volume I. From Science to Liberty (1848-1891)* F. Mornati poświęca tej problematyce sporo miejsca, określając poglądy V. Pareto mianem wielowymiarowego liberalizmu¹³¹. Poglądy V. Pareto zakorzenione były w jego osobistej historii, pochodzeniu społecznym oraz karierze. Jako były przedsiębiorca, który przeszedł do świata akademickiego, konsekwentnie utrzymywał wolnościowe przekonania, a w szczególności te związane z gospodarką wolnorynkową i wolnością osobistą¹³². Wyraźnie sprzeciwiał się socjalistycznym doktrynom, a w 1890 roku zaangażował się nawet w walkę polityczną, startując w wyborach parlamentarnych. W trakcie kampanii niezłomnie propagował wolność gospodarczą oraz wartości oparte o indywidualizm jednostki. Ostatecznie został pokonany, do końca postulując liberalizm gospodarczy i przeciwstawiając się ugrupowaniom protekcyjnym i militarystycznym¹³³.

Na przełomie XIX i XX w. V. Pareto wpadł na pomysł, jak można uwzględnić w badaniach „wolną wolę” i moralne aspekty zachowań ludzkich bez uciekania się do studiów poświęconych *stricte* sztuce lub moralności. Stwierdził, że kluczem do tego problemu jest rozróżnienie między subiektywnymi a obiektywnymi i użytecznymi aspektami zachowań ludzkich¹³⁴.

¹²⁹ L. Walras, *Elements of Pure ...*, op.cit., s. 61, 75-76.

¹³⁰ W szczególności, liberalizmu wywodzącego się z tradycji klasycznej.

¹³¹ Użyty przez F. Morantiego termin wielowymiarowy liberalizm nawiązuje do trudności definicyjnych i obszerności zagadnienia jakim jest liberalizm. To określenie bliskie temu, które pojawia się w pracy J. Bartyzela, a mianowicie „gąszcz liberalizmów”. J. Bartyzel próbuje odnaleźć pewną prawidłowość w różnych nurtach liberalizmu i stwierdza, że we wspomnianym gąszczu istotne jest to, co przyjęło się łączyć z liberalizmem. Stąd też zauważyć można, że poglądy V. Pareto są bliższe liberalizmowi klasycznemu, natomiast L. Walrasa raczej neoliberalizmowi bądź też liberalizmowi wyznawanemu przez J. S. Milla.

¹³² C. Menard, *The Lausanne tradition: Walras and Pareto*, [w:] K. Hennings, W. J. Samuels (red.), *Neoclassical Economic Theory, 1870-1930*, Wydawnictwo Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht, London, 1990, s. 125; F. Mornati, *Vilfredo Pareto: An Intellectual Biography Volume I. From Science to Liberty (1848-1891)*, przeł. P. Wilson, Wydawnictwo Palgrave Macmillan, Torino, 2018, s. 127-160.

¹³³ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op.cit., s. 125.

¹³⁴ Aspekt subiektywny dotyczy osoby bądź grupy osób oraz ich interakcji związanych z myślami, mową bądź działaniem. Drugi aspekt obiektywny u V. Pareto odnosi się wyłącznie do wynikających zjawisk, np. działanie,

Następnie zastosował to podejście w pracy opublikowanej w 1906 r. pt. *Manuale d'economia politica (Manual of political economy)*. Przedstawił w niej własną wizję struktury gospodarki opartej o aspekty polityczne i społeczne¹³⁵.

V. Pareto z powodu swojego wykształcenia sporo miejsca w swoich rozważaniach poświęcił ekonomii matematycznej, niemniej jednak nie przeszkodziło mu to w uwzględnieniu takich idei i ważnych aspektów gospodarczych jak np. koncepcja wolnego handlu. Bazując na matematycznym fundamencie, rozbudował model równowagi ogólnej L. Walrasa. Teorię równowagi ogólnej rozszerzył o zagadnienia dotyczące różnych rodzajów polityki ekonomicznej. W szczególności były to aspekty związane z dobrobytem społecznym. Stąd też – jak wymownie piszą H. Landreth, D. C. Colander – współcześnie mógłby rościć sobie prawo do ojcostwa nowoczesnej ekonomii dobrobytu, oczywiście wraz z A. C. Pigou. Niemniej jednak V. Pareto miał nieco inny pogląd na model równowagi ogólnej. Utożsamiał go z dedukcyjnym dowodem na istnienie optimum wolnej konkurencji. Na przestrzeni lat łączył ten pogląd z coraz bardziej autorytarną liberalną doktryną¹³⁶.

Reasumując C. Menard zwraca uwagę, że poglądy twórców szkoły z Lozanny nie są jednorodne¹³⁷, a czasami po prostu sprzeczne. Warto to mieć na względzie, gdy współcześnie równowagę ogólną utożsamia się przede wszystkim z wolnym handlem i gospodarką o charakterze wolnorynkowym. Twórcę równowagi – L. Walrasa – należy postrzegać raczej jako idealistę zainspirowanego w badaniach nad pogodzeniem wolności oraz idei socjalizmu. Natomiast V. Pareto winien być widziany raczej jako „przesadny (niepoprawny) optymista”, który był przekonany, że ekonomia odkryła naturalne prawa gospodarki wolnorynkowej (*natural laws-free trade and free competition*)¹³⁸.

Wspomniane wcześniej niejednolite podejście do koncepcji wolności przejawia się m.in. w poglądach na zależności, jakie występują między etyką a ekonomią¹³⁹. Z jednej strony L. Walras i V. Pareto postrzegali te dwa aspekty jako ściśle ze sobą powiązane. Natomiast z drugiej, pomimo rozumienia oraz postulowania wolności indywidualnej oraz gospodarczej kładli

idee itp., które również mogą być ocenione obiektywnie lub subiektywnie. Trzeci aspekt to ocena korzyści powstającego zjawiska.

¹³⁵ V. J. Tarascio, *The political economy...*, op.cit., s. 31-32.

¹³⁶ H. Landreth, D. C. Colander, *Historia myśli...*, op.cit., s. 306.

¹³⁷ Mimo to zgodnie twierdzili, że czysta ekonomia polityczna ma spore ograniczenia w aspektach aplikacyjnych i politycznych. Jako główne ograniczenie czystej ekonomii w celu prowadzenia polityki były abstrakcyjne modele oparte na np. racjonalnych zachowania ekonomicznych społeczeństwa.

¹³⁸ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op.cit., s. 124- 125.

¹³⁹ Według K. Arrowa zauważyć należy, że pomimo wielu aspiracji i dążeń - badaczy z Lozany - do wprowadzenia czystej ekonomii w sferę ekonomii politycznej, to wysiłki tych twórców należy uznać za normatywne. Oboje bowiem, w swych badaniach, zarówno w modelach, jak i teoretycznych rozważaniach podejmowali próbę ustalenia co i jak powinno być.

nacisk na inne aspekty społeczne wprowadzone na stałe do ekonomii. L. Walras zawsze podkreślał konieczność wyraźnego rozgraniczenia pomiędzy ekonomią czystą (pozytywną) a ekonomią normatywną, ale od samego początku swojej kariery rozważał drugi aspekt, który współcześnie prawie całkowicie jest pomijany¹⁴⁰. Matematyczny język oraz pragnienie stworzenia czystej ekonomii przez V. Pareto nie pozbawiło go normatywnego (wartościującego) podejścia. Uważał, że „czysta” ekonomia nie stanowi podstawy dla wyboru systemu ekonomicznego niezależnie od tego, czy byłby on oparty na własności prywatnej czy społecznej. Zagadnienie tego typu powinno być rozwiązywane na podstawie innych przesłanek. Stworzona przez lozańską szkołę koncepcja „czystej ekonomii” mimo wszystko zawiera w sobie istotny ładunek apologetyki¹⁴¹ ustroju kapitalistycznego¹⁴².

Założenia oraz idee postulowane zarówno przez L. Walrasa, jak i V. Pareto, długo przenikały do społeczności ekonomistów. Abstrakcyjne matematyczne modele dowodzące głównych założeń liberalizmu zostały wprowadzone do głównego nurtu dopiero w latach 30. ubiegłego wieku. Paradoksalnie próba uproszczenia poprzez ujednoczenie matematyczne słownictwo spowodowała wiele trudności w interpretacji ich dzieł. Osobliwe jest to, że we Francji (czyli swojej ojczyźnie) L. Walras nigdy nie był w pełni postrzegany jako liberalista, natomiast w krajach anglosaskich zdecydowanie tak¹⁴³.

W okresie rewolucji jevonsowskiej powstała również Austriacka Szkoła Ekonomii¹⁴⁴. Początki tej szkoły związane są z działalnością Carla Mengera (1840-1921) – a w szczególności z opublikowaniem przez niego w 1871 r. dzieła pt.: *Zasady ekonomii (tyt. oryg. Grundsätze der Volkswirtschaftslehre)*¹⁴⁵. Praca ta uformowała fundamenty Austriackiej Szkoły Ekonomii i stała się swoistą wykładnią dla kolejnych grup ekonomistów tej szkoły. U źródeł teorii Szkoły Austriackiej postawiona została m.in. koncepcja subiektywnej wyceny dobra przez jednostki gospodarujące. Austriacy konsekwentnie uważali, że o wartości danego dobra może rozstrzygnąć jedynie konsument. Zauważyli również, że gdy zwiększają się zasoby konsumowanego dobra, to wartości kolejnych nabywanych przez konsumenta jednostek – danego dobra – maleją. Koncepcja ta znalazła również zastosowanie w takich aspektach ekonomii jak polityka

¹⁴⁰ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op.cit., s. 127.

¹⁴¹ Apologia wg. Słownika Języka Polskiego PWN to „obrona przed zarzutami i zarazem pochwała danej osoby, dzieła, instytucji”. W tym przypadku autor ma na myśli przede wszystkim obronę wartości podzielanych przez system kapitalistycznych tj. wolność, własność.

¹⁴² W. Sierpiński, *Kierunek subiektywno-marginalistyczny...*, op.cit., s. 78

¹⁴³ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op.cit., s. 102.

¹⁴⁴ Z uwagi na lokalizację nazywana czasami wiedeńską bądź ze względu na subiektywizm badań psychologiczną.

¹⁴⁵ Książka ukazała się w tłumaczeniach na wiele języków m.in. angielski oraz polski. C. Menger, *Zasady ekonomii*, przeł. B. Pawiński, P. Perka, Wydawnictwo Fijorr Publishing, Warszawa 2014.

fiskalna i monetarna. C. Menger posłużył się nią uzasadniając m.in. progresywny podatek dochodowy. Szerzej nt. tego zagadnienia w trzecim i czwartym rozdziale niniejszej pracy¹⁴⁶.

Poglądy reprezentantów Austriackiej Szkoły Ekonomii ewoluowały na przestrzeni ponad 100 lat. Literatura powstała w tym okresie ukazuje dosyć widoczne zmiany, które dokonywały się w postrzeganiu oraz interpretowaniu kategorii etycznych. Przede wszystkim koncepcja wolności i sprawiedliwości rozumiana była nieco inaczej przez kolejne pokolenia ekonomistów. Zmiany w postrzeganiu tak fundamentalnej kategorii jaką jest wolność przez kolejnych Austriaków zauważalne są również w postulowanych przez nich systemach ekonomicznych np. systemie podatkowych.

Z perspektywy ponad wieku w rozwoju Austriackiej Szkoły Ekonomii dostrzec można wyodrębnienie się przynajmniej trzech generacji (pokoleń) tej szkoły („Austriaków”). Wśród ekonomistów pierwszej generacji wymienić należy: C. Mengera, Friedricha von Wiesera (1851-1926), Eugena von Bohm-Bawereka (1851-1914).

Kryterium merytorycznym wyodrębniającym pierwszą generację był konsekwentnie stosowany subiektywizm poznawczy oparty na psychologii jednostkowej. Druga generacja ekonomistów austriackich jednoznacznie oparła koncepcje ugruntowane w doktrynie liberalizmu konserwatywnego. Wśród przedstawicieli tego pokolenia należy wymienić: L. von Mises i Fryderyka von Hayeka. Warto zaznaczyć, że to jedni z najbardziej prominentnych Austriaków, jakich wydała ta szkoła do tej pory. Liberalizm konserwatywny związany jest przede wszystkim z negacją działalności państwa, szczególnie w kontekście jego socjalistycznej wersji. Wybitnym uczniem Eugena von Bohm-Bawereka, a zarazem ekonomistą tworzącym w okresie drugiego pokolenia Austriaków był też J. A. Schumpeter (1883-1950). Niemniej jednak odbiega on poniekąd od nurtu liberalizmu konserwatywnego. J. A. Schumpeter pozostawił po sobie własny, oryginalny dorobek, który ciężko jednoznacznie sklasyfikować. Zasłynął m.in. teorią transformacji systemowej nt. pokojowego i instytucjonalnego przekształcania kapitalizmu w socjalizm, w czym upatrywał zagrożeń dla wolności i swobód osobistych¹⁴⁷. W swoich poglądach – jako pierwszy ekonomista – zaczął oddzielać indywidualizm metodologiczny, który służy do analizy ekonomicznej, wychodzącej od zachowań jednostek, od indywidualizmu

¹⁴⁶ D. Drabińska, *Ekonomia neoklasyczna...*, op.cit., s. 47-48.

¹⁴⁷ W jednym ze swoich pism stwierdził, że każdy kapitalizm w długim okresie dąży do socjalizmu. Należy jednak przyjąć, że w tym przypadku krótki okres to około 100 lat.

politycznego¹⁴⁸, oznaczającego program polityczny, w którym to ochrona wolności osobistej jest podstawowym (fundamentalnym) kryterium¹⁴⁹.

Trzecia generacja Austriackiej Szkoły Ekonomii rozwinęła się w środowisku amerykańskim skupionym wokół ośrodków akademickich w Nowym Jorku, Nevadzie oraz Auber. Ekonomisci z tego okresu konsekwentnie podążyli w stronę skrajnej odmiany liberalizmu, tj. libertarianizmu i jego metafory. W gronie trzeciej generacji Austriaków – definiowanych czasami jako neoaustriacy – wymienić należy Murraya Rothbarda (1926-1995), Israela Kirznera (ur. 1930) oraz Hansa-Hermana Hoppego (ur. 1949)¹⁵⁰.

Koncepcja wolności w poglądach C. Mengera ściśle połączona była z wartościami, takimi jak subiektywizm i indywidualizm. Postrzeganie wolności gospodarczej oparto na krytyce klasyków ekonomii. Według C. Mengera, klasycy nadmiernie ukierunkowali swoje procedury poznawcze na dostrzeganie stanów równowagowych. Takie podejście powoduje pominięcie czasowego wymiaru zdarzeń oraz zachodzących w czasie relacji przyczynowo-skutkowych i teleologicznych¹⁵¹.

C. Menger powątpiewał w funkcjonowanie „obiektywnego” czy też uniwersalnego prawa na rynku. W subiektywizmie poznawczym, który postulował, da się dostrzec wiele różnych wolnościowych poglądów, które podkreślają jego aprobatę dla liberalizmu gospodarczego. Był zdania, że sukces w sprzedaży jest efektem skutecznego działania przedsiębiorcy, a nie skutkiem działania uniwersalnego prawa, ponieważ rozumiejący społeczeństwo przedsiębiorca poprzez odpowiednie działania ma możliwość wytworzenia popytu na własne produkty. Analogicznie, przedsiębiorca „wyalienowany” ze społeczeństwa może nieskutecznie sprzedawać swoje dobra, na które rzekomo powinno istnieć „obiektywne” zapotrzebowanie. Stąd też w kwestiach gospodarczych C. Menger podkreślał przede wszystkim złożoność procesów decyzyjnych czy też aspektów, które uwarunkowane są całokształtem ludzkiej świadomości. Ta natomiast nie jest stanem wyidealizowanego rachunku zysku i strat bądź modelu równowagi, lecz towarzyszy jej m.in. subiektywne postrzeganie własnego miejsca na świecie oraz różne postrzeganie wartości etycznych i estetycznych. Wspomniany subiektywizm jest uwarunkowany

¹⁴⁸ Wcześniej jedynie A. Smith i J.S. Mill wspominali o ogromnych trudnościach, jakie niesie za sobą pogodzenie programów politycznych opartych m.in. o kryteria wolności wobec ekonomicznych teorii.

¹⁴⁹ S. Kluz, *Joseph Schumpeter a szkoła austriacka*, Fundacja Instytutu L. von Misesa, 2010. <https://mises.pl/wp-content/uploads/2010/06/S.Kluz-Schumpeter-a-ASE.pdf> (dostęp 8.05.2020).

¹⁵⁰ J. Kacperski, *Szkoła austriacka wobec socjalizmu, interwencjonizmu i współczesnych problemów wolnego rynku*, Wydawnictwo Prohibita na zlecenie Polsko-Amerykańskiej Fundacji Edukacji i Rozwoju Ekonomicznego PAFERE, Warszawa 2009, s. 43-47.

¹⁵¹ Teleologia to słowo wywodzące się z greckiego *teleos* – cel i *logos* – badanie. To teoria porządku celowego i pogląd, że porządek celowy zachodzi aktualnie w danej dziedzinie, zwłaszcza w całej rzeczywistości lub w całej rzeczywistości historycznej; warto dodać, że podmiotem tych relacji jest po prostu człowiek.

również ludzkimi emocjami, które mają wpływ na indywidualne decyzje jednostek. Poza tym, procesy gospodarcze czy też liberalizm gospodarczy osadzony jest w uwarunkowaniach, w których istotną rolę pełni historycznie ukształtowana wiedza kulturowa¹⁵².

Austriacka Szkoła Ekonomii na przestrzeni lat wykreowała wizerunek, w którym ekonomiści dostrzegają liberalną, a współcześnie nawet libertariańską doktrynę ekonomiczno-polityczną. Z perspektywy wielu lat istnienia tej szkoły zauważalne są wyraźne różnice w poglądach nt. liberalizmu gospodarczego, w szczególności pomiędzy pierwszą a trzecią generacją badaczy tej szkoły. Stąd też zastanawiające jest, czy postulowany liberalizm konserwatywny drugiej generacji oraz skrajnie libertariańskie i anarchokapitalistyczne poglądy trzeciej generacji Austriaków miały jakieś ugruntowanie w wykładni C. Mengera.

Powyższą problematykę w swoich pracach poruszają m.in. T. Mizobata¹⁵³, G. Campagnolo¹⁵⁴, Y. Ikeda¹⁵⁵. Niestety, mimo upływu wielu lat odpowiedź na to pytanie nie jest jednoznaczna. Trudności w udzieleniu odpowiedzi na tak postawione pytanie wynikają przede wszystkim z historycznych i politycznych uwarunkowań, w jakich tworzył C. Menger. Poza tym opublikowane odpowiednio w 1871 r. i 1883 r. najważniejsze prace C. Mengera dotyczyły w szczególności teorii i metodologii ekonomii¹⁵⁶. Opublikowane przez niego prace skłaniają raczej do wniosku, że założyciel austriackiej szkoły ekonomii w kwestii np. wolności gospodarczej był nieco mniej gorliwym (radykałnym) zwolennikiem liberalizmu niż jego następcy. Niemniej jednak historycy myśli ekonomicznej na przestrzeni lat dotarli do ważnych materiałów źródłowych i dokonali transkrypcji głoszonych przez niego wykładów oraz zapisków uczniów. Znamienne jest, że znaczna część silnie liberalnych poglądów głoszona była jedynie w ramach wykładów np. Finansów Publicznych, a nigdy nie była publikowana. Stąd też zastanawiające jest, skąd wynikać mogą pewne różnice w „gorliwości” postrzegania koncepcji wolności przez założyciela ASE.

¹⁵² W. Werner, *Homo laborans – wolna jednostka czy wytwór historii? Jeden z metodologicznych problemów badania zachowań „człowieka pracującego”*, [w:] M. Piorunek (red.), *Człowiek w kontekście pracy. Teoria – empiria – praktyka*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Poznań, 2009, s. 15-18.

¹⁵³ T. Mizobata, *Transcript of Finanz-Wissenschaft von Prof. Carl Menger (c. 1888)*, “Study Series no 28” Center for Historical Social Science Literature, Hitotsubashi University, 1993, s. 23-86. <http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/rs/bitstream/10086/17148/1/studys028000010.pdf> (dostęp 23.04.2020).

¹⁵⁴ G. Campagnolo, *Origins of Menger's thought in French liberal economists*, “Rev Austrian Econ” 2009, nr 22, s. 53-79.

¹⁵⁵ Y. Ikeda, *Carl Menger's liberalism revisited*, “Austrian Economics in Transition”, Wydawnictwo Palgrave Macmillan, London 2010, s. 3-20, https://www.hetsa.org.au/hetsa2009/conference_papers/7.%20Yukihiro%20Ikeda%20Carl%20Menger's%20Liberalism%20Revisited.pdf (dostęp 23.04.2020).

¹⁵⁶ Wpływ ten zauważalny jest w szczególności w przypadku uzyskania stopnia dr hab. przez C. Mengera. Jednakże niewątpliwie otoczenie polityczne mogło mieć wpływ na ewentualnie badania związane z kategorią wolności, własności czy też sprawiedliwości.

Ekonomia dobrobytu to kolejny nurt ekonomii neoklasycznej, którego ważnym przedstawicielem jest A.C. Pigou. A.C. Pigou neoklasyczne korzenie zawdzięcza swojemu mistrzowi A. Marshallowi. Dorobek ekonomii dobrobytu jest – jak pisze M. Ratajczak – raczej uzupełnieniem niż zakwestionowaniem wizji gospodarki rynkowej, bowiem A.C. Pigou według wielu badaczy uchodzi za „(...) rzecznika prywatnej własności środków produkcji i gospodarki rynkowej”¹⁵⁷. Reformatorskie postulaty A.C. Pigou – jego zdaniem – są możliwe do zrealizowania w warunkach ustroju kapitalistycznego, a sprowadzają się do zastąpienia mechanizmu wolnorynkowego regulowanym. Według Zbigniewa Romanowa przedstawiona przez A. Pigou koncepcja jest modyfikacją indywidualistycznej teorii V. Pareto, przy czym większy nacisk kładzie on na zagadnienia społeczne, np. poprzez włączenie do analizy kosztów społecznych założenie korekty indywidualnych decyzji ekonomicznych poprzez interwencjonistyczną politykę państwa. Przyjęte przez A.C. Pigou założenia umożliwiają zarówno ilościowe porównywanie użyteczności, jak i społeczną ocenę użyteczności dla poszczególnych jednostek¹⁵⁸. Warto przypomnieć, że A.C. Pigou w teoretycznych rozważaniach za punkt wyjścia przyjął klasyczny system naturalnej wolności. W prowadzonym dyskursie poddał go gruntownej krytyce poprzez wskazanie na sytuacje, w których wolne wybory nie prowadzą do maksymalnej efektywności gospodarki. Stąd też konieczna jest ingerencja instytucji państwa. Przykładem tego jest m.in. podatek Pigou¹⁵⁹.

Analizowane powyżej teorie ekonomiczne przedstawiają liberalne poglądy ekonomistów w kwestiach społeczno-gospodarczych. Wolnościowe fundamenty tych teorii wywodzą się przede wszystkim z klasycznej szkoły ekonomii. Analizując w niniejszym podrozdziale ekonomię głównego nurtu należy zwrócić uwagę, że w jej dorobku na przestrzeni lat pojawiły się również inne nurty i poglądy, uwzględniające w większej mierze interwencjonizm państwowy niż te powstałe w oparciu o ekonomię klasyczną. Zmianę podejścia w postrzeganiu wolności zarówno tej osobistej, jak i gospodarczej przyniósł początek XX w.

Światowy kryzys gospodarczy, który wydarzył się w latach trzydziestych XX w. niewątpliwie wpłynął na przewartościowanie wśród zwolenników oraz szkół, w których liberalizm jest jedną z koncepcji (doktryny) rozwoju państwa. W tym okresie doszło do podziału na dwa nurty liberalizmu: konserwatywny (neoliberalny) oraz humanistyczny (demokratyczny

¹⁵⁷ Z. Romanow, *Tendencje rozwojowe teorii ekonomii dobrobytu*, s. 69, (dostęp: 8.02.2019), <https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/20755/1/006%20ZBIGNIEW%20ROMANOW.pdf>

¹⁵⁸ Szerzej nt. w dalszej części pracy.

¹⁵⁹ K. Szarzec, *Rola państwa w gospodarce w ekonomii dobrobytu Artura Cecila Pigou*, [w:] U. Zagóra-Jonszta (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej. Teoretyczne ujęcie dobrobytu*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2012, s. 278.

społeczny). Podział ten był wynikiem z różnego podejścia do roli państwa w kreowaniu gospodarki. Wśród zwolenników koncepcji konserwatywnej należy wymienić m.in. Ludwiga von Misesa, Friedricha Augusta von Heyeka, Louisa Rougiera, Louisa Boudina, Wilhelma Röpke. Pozostali oni wierni zasadzie odrzucającej jakąkolwiek interwencję państwa w rozwój gospodarki. Natomiast druga grupa to m.in. Aleksander Rustow, Jacques Rueff, Walter Eucken, czy też najpopularniejszych wśród nich John Maynard Keynes. Podzielali oni koncepcję interwencjonizmu państwowego, który stał się podstawą rozwoju doktryny państwa dobrobytu (*welfare state*).¹⁶⁰

Kryzys lat trzydziestych XX w. nie tylko naruszył fundamenty ekonomii neoklasycznej, ale przede wszystkim zanegował tezę o naturalnej skłonności gospodarki rynkowej do osiągnięcia równowagi przy pełnym zatrudnieniu czynników produkcji. Negatywne następstwa Wielkiego Kryzysu, tj. masowe bezrobocie, upadek wielu przedsiębiorstw, długotrwała i powszechna stagnacja gospodarcza, ubóstwo oraz niewielka skuteczność wolnego rynku w walce z trudnościami występującymi w szczególności na arenie społeczno-gospodarczej spowodowały znaczące zmiany w poglądach ekonomistów na kształt polityki i roli państwa w gospodarce¹⁶¹. Wydaniem jednego z największych dzieł Johna Maynarda Keynesa rozpoczął się okres interwencjonizmu państwowego. Poglądy na sferę wolności zarówno tej osobistej, jak i gospodarczej już nigdy nie wróciły do tych sprzed kryzysu.

J. M. Keynes nie aprobował liberalnej wiary w niezawodność rynku. Zdecydowanie odcinał się od pokładania nadziei w przyrodzone siły regeneracyjne mechanizmu wolnorynkowego, a więc również od tradycji *laissez faire*¹⁶². Doszedł do wniosku, że na idei nieograniczonej wolności nie można zbudować pożądanego ładu społeczno-gospodarczego. Dzieje się tak, gdyż nie ma zgodności pomiędzy egoistycznym interesem prywatnym opisywanym przez A. Smitha a dobrem ogółu. J. M. Keynes odrzucał liberalne tezy o niezawodności rynku oraz nieingerencji państwa w sferę gospodarczą. Uważał, że liberalne założenia realizowane są jedynie w rzadkich przypadkach, albo nigdy. Według J. M. Keynesa nieskuteczność rynku w walce z kryzysem powinna zmuszać państwo do korygowania indywidualnych decyzji jednostek gospodarujących poprzez interwencjonizm państwowy. Poprzez ingerencję w wolność gospodarczą państwo może poprawić stopień wykorzystania zdolności produkcyjnych, zapobiec niepokojom społecznym oraz zredukować bezrobocie. Keynesowska wizja państwa odbiegała od

¹⁶⁰ A. Wojtaszak, D. Wybranowski, *Od liberalizmu klasycznego do współczesnych koncepcji liberalnych. Wybrane problemy*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2018, s. 68.

¹⁶¹ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...*, op.cit., s. 50.

¹⁶² D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie...*, op.cit., s. 196.

klasycznej, chociaż J. M. Keynes był z nią bardzo dobrze zaznajomiony. Reasumując, można stwierdzić, że to Keynes na nowo zdefiniował rolę oraz zakres ingerencji państwa w gospodarkę¹⁶³.

Warto zwrócić uwagę, że pomimo wielu lat badań spór o rolę państwa w gospodarce trwa nadal¹⁶⁴. Równoległe z teorią J. M. Keynesa w drugiej połowie lat trzydziestych XX w. kształtowała się również neoliberalna myśl ekonomiczna. Jak pisze B. Danowska-Prokop, neoliberalne podstawy zostały wypracowane w ramach tzw. kolokwium Waltera Lippmanna, które odbyło się w 1938 r. w Paryżu. W efekcie tego spotkania powstało Międzynarodowe Centrum Badań dla Odrodzenia Liberalizmu, na podstawie którego utworzono stowarzyszenie Mont Pelerin, które potocznie nazywano „nauką międzynarodówką liberałów”. W latach pięćdziesiątych XX w. opierając się na dorobku neoliberalnej myśli narodziła się doktryna monetaryzmu, której głównymi przedstawicielami są m.in. Karl Brunner, Henry C. Simons i M. Friedman. Doktryna ta negowała keynesowską koncepcję równowagi ogólnej i wskazywała na niebezpieczeństwa płynące z nadmiernej ingerencji państwa w życie gospodarcze¹⁶⁵.

W centrum zainteresowań neoliberalistów, a w szczególności ich głównego przedstawiciela M. Friedmana, znajduje się problem wyboru wolnych jednostek gospodarujących przy jednoczesnej gloryfikacji zalet wolnego rynku. Według M. Friedmana prawo do wolności jest podstawą funkcjonowania zdrowego społeczeństwa¹⁶⁶. Dobitnie podkreśla to w książce pt. *Wolny wybór* stwierdzając, że „(...) wolne społeczeństwo wyzwala w ludziach energię i umiejętności w dążeniu do własnych celów¹⁶⁷”. M. Friedman wiele miejsca w swoich rozważaniach poświęcił wolności ekonomicznej rozumianej jako wolność pracy, produkcji i handlu w warunkach wolnej konkurencji na wolnym rynku. Od tak rozumianej wolności uzależniał wolność polityczną. Jedną z najważniejszych wolności we friedmanowskiej ekonomii jest wolność uczestniczenia w rynku, ponieważ daje to szansę materialnego rozwoju, który z kolei uwalnia jednostkę z wielu krępujących ją więzów. Wolność gospodarcza umożliwia jednostce swobodę dysponowania własnym dochodem i użytkowania posiadanych zasobów, a także gwarantuje wolność posiadania własności i wymiany bez przymusu. Jak podkreśla U. Zagóra-Jonszta, wolność gospodarcza według M. Friedmana wspiera wolność polityczną, która wymaga

¹⁶³ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...*, op.cit., s. 50, 54-55.

¹⁶⁴ Szerzej na temat roli państwa w gospodarce w myśli ekonomicznej. D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie...*, op.cit.

¹⁶⁵ B. Danowska-Prokop, *Milton Friedman – na gruncie teorii społeczno-ekonomicznej*, [w:] B. Danowska-Prokop, H. Przybyła, U. Zagóra-Jonszta (red.), *Liberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2005, s. 63-64.

¹⁶⁶ Ibidem, s. 67.

¹⁶⁷ M. Friedman, R. Friedman, *Wolny wybór*, Wydawnictwo Aspekt, Sosnowiec 2006, s. 142

wyeliminowania koncentracji władzy oraz jej rozdrobnienia. Rynek może odebrać władzy politycznej kontrolę nad organizacją działalności politycznej, a to może oznaczać, że siła gospodarcza kontroluje, a nie wspiera władzę polityczną¹⁶⁸.

Teoria racjonalnych oczekiwań (także nowa makroekonomia, nowa teoria neoklasyczna) to kolejna neoliberalna szkoła ekonomii, która narodziła się w 1961 r, wówczas gdy amerykański ekonomista John Muth opublikował artykuł dotyczący rynku papierów wartościowych i rynku towarów. Główne pytanie, jakie zawarł w swojej publikacji, brzmiało następująco: „(...) [d]laczego nikt do tej pory nie odkrył takiego prawa, nie sformułował takiego wzoru lub nie zbudował takiego modelu, za pomocą którego można by skutecznie przewidywać ceny i ich ruchy na rynkach finansowych?¹⁶⁹” Za założycieli nowej ekonomii klasycznej uważa się R. Lucasa, T. Sargenta i N. Wallace’a, natomiast za najbardziej istotną cechę włączenie do analizy hipotezy racjonalnych oczekiwań¹⁷⁰.

Kolejny neoliberalny nurt warty uwagi to nowa ekonomia klasyczna. Według tej szkoły cały system teorii keynesowskiej opierał się na błędnych przesłankach teoretycznych. Nowa ekonomia klasyczna odrzuca jako niecelowe oraz szkodliwe wykorzystywanie instrumentów polityki ekonomicznej w celu ingerowania w gospodarkę np. poprzez politykę stabilizacyjną. Zakłada ona, że polityka stabilizacyjna jest nieskuteczna, ponieważ państwo nie ma możliwości trwałego oddziaływania na zmienne realne, takie jak produkcja czy zatrudnienie. Racjonalne zachowanie podmiotów gospodarczych oznacza, że popytowa polityka gospodarcza jest całkowicie nieefektywna, gdyż jej cele i reguły – funkcjonujące w sferze rynkowej – natychmiast reagują i niwelują jej zamierzone efekty.

W odróżnieniu od J.M. Keynesa zdaniem przedstawicieli nowej ekonomii klasycznej efektywność polityki państwa jest ograniczona wskutek występujących opóźnień pomiędzy czasem decyzji politycznej a wdrożeniem jej w realiach gospodarczych. Zarzuty formułowane przez ten nurt dotyczą wielu różnych płaszczyzn, w tym polityki fiskalnej oraz monetarnej¹⁷¹. Wydaje się, że wolność zarówno gospodarcza, jak i osobista zajmuje również stosunkowo ważne miejsce w doktrynie nowej ekonomii klasycznej. Świadczą o tym m.in. sformułowane

¹⁶⁸ U. Zagóra-Jonszta, *Hayek i Friedman o ekonomicznej roli państwa*, [w:] D. Kopycińska (red.), *Polityka ekonomiczna państwa we współczesnych systemach gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 11-12.

¹⁶⁹ R. E. Lucas, *A nowa makroekonomia klasyczna (Teoria racjonalnych oczekiwań)*, [w:] B. Danowska-Prokop, H. Przybyła, U. Zagóra-Jonszta (red.), *Liberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2005, s. 139

¹⁷⁰ M. Kiedrowska, P. Marszałek, *Polityka pieniężna i fiskalna w teoriach makroekonomicznych*, „Ruch prawniczy, Ekonomiczny i socjologiczny” 2003, zeszyt 1, s. 78-79.

¹⁷¹ J. Woś, A. Hnatyszyn-Dzikowska, *Stabilizacyjna funkcja państwa w teoriach współczesnych szkół ekonomicznych*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny” 2006, zeszyt 4, s. 107.

przez jej przedstawicieli założenia np. o nieefektywności polityki ekonomicznej lub problemie niespójności polityki w czasie¹⁷². Formułowane przez nich tezy o ingerencji państwa w sferę gospodarczą dotyczą zarówno ekspansywnego, jak i kontrakcyjnego charakteru, stąd nie ma w zasadzie istotnego znaczenia, czy ustawodawcy dokonają restrykcyjnego lub ekspansjonistycznego wyboru *policy mix*. Według tej doktryny państwu pozostaje nie ingerować oraz dyskrecyjnie stymulować stronę podażową. Takie podejście może stwarzać warunki do stosunkowo sporej wolności gospodarczej i osobistej.

1.3. Koncepcja sprawiedliwości w ekonomii głównego nurtu

Koncepcja sprawiedliwości w naukach ekonomicznych doczekała się równie bogatego piśmiennictwa co opisywana powyżej idea wolności. Ekonomia, jak pisze László Csaba, przypomina sztukę, w której każdy okres jest opisywany przez jej główny nurt (*mainstream*). Jednak sprecyzowanie, czym jest wspomniany *mainstream*, a czym dokładnie jest heterodoksja, stanowi spore wyzwanie. Stąd też rozróżnienie tych nurtów w ekonomii często stanowi przedmiot oceny *ex post*. Zaliczenie danej szkoły czy też nurtu w ekonomii do *mainstreamu* lub heterodoksji zależy m.in. od takich czynników, jak: popyt, moda (trend), wyłonienie się nowych narzędzi lub nowego, inaczej „oryginalnego”, spojrzenia na daną problematykę. Przynależność do głównego nurtu w ekonomii warunkuje – podobnie jak w sztuce czy polityce – określony układ sił. W przypadku ekonomii swoistym standardem jest zestaw amerykańskich sformalizowanych zasad i wytycznych dla programów studiów doktoranckich implementowanych przez uczelnie na całym świecie. „Siłę” *mainstreamu* amerykańskiego szkolnictwa wyższego widać wyraźnie również na podstawie analizy czasopism naukowych poświęconych ekonomii. Te redagowane i publikowane w Stanach Zjednoczonych charakteryzują się znaczną przewagą w takich kategoriach jak całkowita liczba cytowań bądź skumulowany wskaźnik cytowań (*impact factor*). Ewidentny monopol *mainstreamowej* ekonomii i dominacji amerykańskich naukowców dobitnie ukazuje jeden z rankingów IDEAS/REPECT. Wg. dostępnych danych w kategorii ekonomia 19 na 20 miejsc zajmują czasopisma redagowane i publikowane w Stanach Zjednoczonych. Takiej koncentracji nie ma w żadnej innej dyscyplinie nauki, nawet w przypadku fizyki jądrowej, medycyny czy chemii, w których Stany Zjednoczone zajmują również znaczącą pozycję¹⁷³. Należy zauważyć, że znacząca część publikacji w ekonomii głównego nurtu nie

¹⁷² M. Kiedrowska, P. Marszałek, *Polityka pieniężna i fiskalna w teoriach makroekonomicznych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2003, zeszyt 1, s. 79.

¹⁷³ L. Csaba, *Nieortodoksja, heterodoksja a ekonomia globalna*, [w:] M. Bałtowski (red.), *Ekonomia przyszłości. Wokół nowego pragmatyzmu Grzegorza W. Kołodko*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2016, s. 79.

wychodzi poza obszar ekonomii pozytywnej, tj. pozbawionej wartościowania. Niemniej jednak u podstaw każdej doktryny – niezależnie od nurtu – odnaleźć można pewne kategorie aksjologiczne, czy też inaczej ujmując, zespoły poszczególnych wartości, które na pozór mogą mieć te same nazwy, a jednocześnie pojmowane są odmiennie¹⁷⁴. Przykładem tego jest analizowana koncepcja wolności i sprawiedliwości.

Klasyki ekonomii – na długo przed teoretykami wyboru publicznego – dostrzegli pewne aspekty dotyczące koncepcji wolności i sprawiedliwości. Wolność, szczególnie w pracach A. Smitha, stanowi ważny element szeroko rozumianego ładu instytucjonalnego, „(...) w którym władza nie jest nadużywana, lecz służy sprawiedliwości i rozwojowi dobrobytu”¹⁷⁵. Można zauważyć, że analizowana w poprzednim rozdziale wolność naturalna nie jest skierowana przeciwko państwu jako instytucji współtworzącej ład społeczny, ale przeciwko nadawaniu szczególnych praw wybranym jednostkom oraz zachowaniu sprawiedliwości¹⁷⁶.

Smithowska koncepcja sprawiedliwości odnosi się do naturalnej skłonności każdego człowieka do interesowania się przede wszystkim własnymi potrzebami w kontekście zagadnienia dobroczynności, ponieważ z „nakazu” praw natury człowiek będzie się troszczył szczególnie o siebie, a skoro o swoje sprawy jest w stanie zadbać lepiej niż o sprawy innych, to słusznym jest, aby to czynił. Egoistyczna jednostka ma naturalne prawo, aby „(...) wszelkimi siłami współzawodniczyć w dążeniu do bogactwa i zaszczytów”¹⁷⁷. Niemniej jednak w smithowskich rozważaniach występuje ważne ograniczenie, które dotyczy zasady sprawiedliwego zachowania. Zasady te A. Smith przedstawia hierarchicznie. Za najbardziej nienaruszalne zasady uznaje ochronę życia i osoby bliźniego; ochronę własności, a także zasadę dotrzymywania umów¹⁷⁸. Takie pojmowanie sprawiedliwości stanowi ważny warunek funkcjonowania społeczeństwa, którego celem jest m.in. dążenie do dobrobytu. A. Smith z jednej strony optymistycznie zakłada, że poszczególne jednostki przejawiają niemal naturalną skłonność do – jak wymownie określiła to J. Godłów-Legiędź – miłości względem poszczególnych jednostek społeczeństwa, a z drugiej – potencjalna możliwość pojawienia się niesprawiedliwości (tj. działań wrogich i nieuczciwych poszczególnych jednostek) prowadzi według A. Smitha do zniszczenia społeczeństwa. Z tego powodu A. Smith wyprowadza powszechną aprobatę nawet dla

¹⁷⁴ Ł. Rozen, Aksjologiczne i ideowe fundamenty doktryn liberalnych wobec kwestii ekonomicznych, „Świat Idei i Polityki” 2016, s. 29.

¹⁷⁵ J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej wolności Adama Smitha*, „Studia Ekonomiczne” 2016, nr 1, s. 52-53.

¹⁷⁶ Ibidem.

¹⁷⁷ Ibidem, s. 59.

¹⁷⁸ A. Smith, *Teoria uczuć...*, op.cit., s. 123, [za:] J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej...*, op.cit., s. 59.

najsurowszej kary, tj. kary śmierci, która grozi za najbardziej radykalne naruszenie zasad sprawiedliwości¹⁷⁹.

Sprawiedliwość, której koncepcję A. Smith rozwija na kartach *Teorii uczuć moralnych*¹⁸⁰, stanowi szczególną cnotę, której stosowanie – w przeciwieństwie do cnoty czynienia dobra – nie jest pozbawione wolnej woli. Tak ukształtowana koncepcja sprawiedliwości powoduje, że w smithowskiej teorii występuje aprobata dla stosowania nakazów w celu wyegzekwowania (a nawet wymuszenia) jej przez instytucję państwa. Jak pisze J. Godłów-Legiędź, idea czynienia dobra stanowi „ozdobę” a nie fundament gmachu ludzkiej społeczności. Fundamentem jest idea sprawiedliwości, bowiem całkiem prawdopodobne jest, że społeczeństwo przetrwa bez gotowości ludzi do czynienia dobra, ale konsekwencją zaniku sprawiedliwości może stać się rozpad społeczeństwa. A. Smith dopuszcza interwencję państwa wtedy, gdy ludzie zaczynają nie tylko sobie szkodzić, ale i wyrządzać krzywdę, efektem czego jest przemoc¹⁸¹.

W tym kontekście warto przywołać słowa ojca ekonomii, który w *Teorii uczuć moralnych* pisze, że „(...) zwierzchność państwa jest wyposażona nie tylko we władzę utrzymywania pokoju w społeczeństwie przez niedopuszczenie do niesprawiedliwości, lecz także przez przyczynienie się do dobrobytu, przez wprowadzenie właściwego porządku wewnętrznego i przez przeciwstawienie się wszelkiego rodzaju nagannemu i nieprzyzwoitemu zachowaniu(...) może więc stanowić przepisy, które nie tylko zabraniają wzajemnych krzywd między współobywatelami, ale i zalecają w pewnej mierze świadczenie wzajemnych przysług”¹⁸². W innym miejscu A. Smith przestrzega też przed niezamierzonymi skutkami prawodawstwa, bowiem najważniejszą zasadą ustawodawstwa jest „delikatne” i umiarkowane stosowanie nakazów, gdyż „(...) całkowite zaniedbanie w tym zakresie naraża państwo na wiele poważnych zaburzeń i straszliwych potworności, zaś zbytne rozszerzanie [zakazów – przyp.aut.] burzy wszelką wolność, bezpieczeństwo i sprawiedliwość”¹⁸³.

Reasumując, w smithowskim podejściu analizowana wcześniej wolność stanowi jeden z najważniejszych elementów tzw. systemu naturalnego, a koniecznym warunkiem utrzymania porządku społecznego jest przestrzeganie sprawiedliwości, której źródłem – w smithowskiej teorii – jest nie tylko uczciwy, rozważny człowiek, ale również instytucja władzy państwowej. Rolą tej instytucji jest ochrona życia, własności a także wolności, a więc zapewnienie

¹⁷⁹ A. Smith, *Teoria uczuć...*, op.cit., s. 129-130, [za:] J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej...*, op.cit., s. 59.

¹⁸⁰ A. Smith, *Teoria uczuć...*, op.cit.

¹⁸¹ J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej wolności...*, op.cit. s. 60.

¹⁸² A. Smith, *Teoria uczuć...*, op.cit., s. 118-119, [za:] J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej...*, op.cit., s. 61.

¹⁸³ Ibidem, s. 62.

podstawowych praw obywatelskich. Należy więc podkreślić, że poszanowanie wolności jest istotnym elementem smithowskiej koncepcji sprawiedliwości¹⁸⁴.

W opracowaniach pozostawionych przez kolejnego klasyka ekonomii – Davida Ricardo – trudno jest odnaleźć wątki, które bezpośrednio odnosiłyby się do sprawiedliwości jako koncepcji niezwiązanej z opodatkowaniem. Niemniej jednak warto zwrócić uwagę na implikacje płynące z jego silnie liberalnych poglądów, a także rozważań dotyczących zagadnienia równości i (nie)sprawiedliwości.

D. Ricardo, jak wspomina W. Kwaśnicki, twierdził, że zysk w gospodarce powstaje kosztem płac robotników w momencie, gdy te spadają poniżej poziomu egzystencji. Pomimo tego pesymizmu D. Ricardo był zwolennikiem pieniądza opartego w całości na parytecie złota i nie dopatrywał się sprawiedliwości w rozbudowanych programach pomocy społecznej organizowanej przez rządy. Jak zauważa W. Kwaśnicki, ciekawe jest to, że wspomniane powyżej poglądy wykorzystał w rozważaniach dotyczących sprawiedliwej płacy robotników K. Marks¹⁸⁵. Według D. Ricardo zwiększenie ilości środków pieniężnych w realnej sferze gospodarki powodowało wzrost cen krajowych (inflację), a w konsekwencji spadek cenowej konkurencji eksportu. Efektem tego był deficyt bilansu płatniczego i spadek rezerw złota. Ze względu na fakt, że w czasach Ricardo stan rezerw kruszcu określał wielkości kredytów, których można było udzielić, to następowało faktyczne zmniejszenie ilości pieniądza w obiegu, skutkując – całkowicie w zgodzie z ilością teorią pieniądza – obniżeniem poziomu cen krajowych. „Sprawiedliwym” efektem tej powszechnej – jak uważał D. Ricardo – międzynarodowej redystrybucji pieniądza kruszcowego był stabilny w długim okresie poziom cen w warunkach ówczesnego świata¹⁸⁶.

J.S. Mill to kolejny ekonomista wychowany w tradycji liberalizmu oraz indywidualizmu ekonomicznego. Koncepcji sprawiedliwości w millowskich rozważaniach dopatrywać się można m.in. w jego podejściu do podziału dochodu narodowego, ponieważ niezwykle ważnym wkładem J.S. Milla w myśl ekonomiczną było rozdzielenie praw produkcji od praw podziału. Stwierdził, że o ile prawa produkcji – podobnie do praw natury – przyjmują charakter uniwersalny i stały, to prawa podziału (dystrybucji) odznaczają się zmiennością, bowiem stanowią wynik szczególnych działań (urządzeń) społecznych i instytucjonalnych. Stąd też sprawiedliwy podział dochodów w społeczeństwie zależny jest od istniejących praw oraz obyczajów, które –

¹⁸⁴ J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej...*, op.cit. s.67-68.

¹⁸⁵ W. Kwaśnicki, *Ekonomia klasyczna – spojrzenie z innej perspektywy*, s. 21 (dostęp 1.04.2022) <https://kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Ekonomia%20klasyczna.pdf>.

¹⁸⁶ R. Goryszewski, *Wokół poglądów na rolę pieniądza w gospodarce w historii i teorii ekonomii*, „Rocznik naukowy Wydziału Zarządzania w Ciechanowie” 2011, s. 28.

co ważne – powinny być rozpatrywane odrębnie od praw produkcji. J.S. Mill w znacznie większym stopniu niż A. Smith i D. Ricardo dostrzegał sprzeczności klasowe między właścicielami ziemskimi, kapitalistami i robotnikami oraz związany z tym niesprawiedliwy, inaczej nierówny, podział dochodów. Z tego powodu aprobował ingerencję państwa w rynkowy podział dochodów, a nawet w sferę własności, pod warunkiem, że wspomniany – rynkowy – podział dochodów bądź ukształtowane stosunki własności są sprzeczne z dobrem publicznym¹⁸⁷. Ponadto, J.S. Mill popierał ideę spółdzielczości, bowiem wierzył, że będzie bardziej wydajna w sferze gospodarczej, a także bardziej moralna w sferze społecznej, gdy robotnicy będą pracować dla siebie, co powinno wyeliminować wrogość między kapitałem i pracą¹⁸⁸. Konstatując, poglądy J.S. Milla dotyczące polityki państwa umieścić należałoby między klasycznym liberalizmem a socjalizmem¹⁸⁹.

Pod koniec XIX wieku ekonomia klasyczna ewolucyjnie przekształciła się w ekonomię neoklasyczną. Prace m.in. A. Marshalla, L. Walrasa, C. Mengera, V. Pareto, A.C. Pigou wywarły niewątpliwie znaczący wpływ na dalszy rozwój ortodoksyjnej ekonomii.

A. Marshall jako jeden z najbardziej prominentnych neoklasyków ekonomii połączył twierdzenia ekonomii klasycznej z mikroekonomiczną analizą marginalistyczną i teorią użyteczności, które były osiągnięciami szkoły matematycznej i psychologicznej powstałymi w latach siedemdziesiątych XIX w¹⁹⁰. A. Marshall sprzeciwiał się bezpośredniej ingerencji państwa w system gospodarczy oraz nacjonalizacji poszczególnych branż gospodarki. Przyjął założenie, że ekonomia powinna zajmować się rzeczywistością, a nie abstrakcyjnymi modelami. Niemniej jednak stanowisko A. Marshalla należy rozpatrywać z perspektywy rzeczywistości gospodarczej i społecznej ery wiktoriańskiej, w jakiej tworzył. Z jednej strony dostrzegał on znaczący wzrost politycznej i gospodarczej potęgi Anglii, z drugiej coraz częściej spotykał się z przypadkami biedy i powszechnej ekskluzji społecznej¹⁹¹. Stąd też ekonomię traktował nie tylko jako naukę empiryczną, ale także społeczną, której przedmiotem było bogactwo i zabiegi człowieka, by zaspokoić swe potrzeby.

¹⁸⁷ J. S. Mill, a także J. Bentham poprzez doktrynę liberalizmu utylitarystycznego stworzyli podwaliny pod koncepcję sprawiedliwości społecznej, która w swym radykalnym, tj. socjalistycznym, wydaniu mogła być wykorzystywana niezgodnie z doktryną praw jednostki i indywidualizmu, ponieważ utylitarystyczny w benthamowskim wydaniu wspierał liberalizm np. w zakresie legitymizacji dla swobodnej działalności jednostki. J. Bentham uzasadnił to tym, że indywidualny człowiek najlepiej wie, jak dążyć do szczęścia i przyjemności. Ł. Rozen, *Aksjologiczne i ideowe fundamenty doktryn liberalnych wobec kwestii ekonomicznych*, „Świat Idei i Polityki” 2016, s. 37.

¹⁸⁸ U. Zagóra-Jonszta, *Wolność w ujęciu...*, op.cit., s. 98.

¹⁸⁹ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście nierówności dochodowych. Intencje, rozmiary i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2021, s. 63-64; E. Lipiński, *Historia powszechnej myśli ekonomicznej do roku 1870*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1968, s. 375.

¹⁹⁰ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 341-342.

¹⁹¹ Ekskluzja – wykluczenie, odrzucenie.

Koncepcji sprawiedliwości w marshallowskich rozważaniach można upatrywać w jego podejściu do tzw. kwestii intensywności „pragnienia” zaspokojenia indywidualnych potrzeb, za sprawiedliwe należy uznać, że intensywność ta sprowadza się przede wszystkim do ceny, którą konsument byłby skłonny zapłacić za dane dobro. Tym podejściem A. Marshall połączył działania człowieka związane z produkcją i dystrybucją oraz działania związane z konsumpcją i wymianą oraz przyjął, że jednostka na równi z zyskiem jest motywowana zawiścią, próżnością, lekkomyślnością, ale czasem i troską o rodzinę, społeczeństwo oraz pomyślność kraju. A. Marshall po raz pierwszy wprowadził także do ekonomii zagadnienie efektów zewnętrznych. Współcześnie pojęcie to często jest odnoszone do ekologicznej koncepcji sprawiedliwości. A. Marshall dostrzegając nieefektywność, a przede wszystkim „błędy” rynku, nie domagał się zastąpienia ich przez państwo, dopuszczając jedynie aktywność państwa w przewyżnianiu takich problemów społecznych jak ubóstwo. Przejawem tego rodzaju – sprawiedliwej – ingerencji jest powszechny obowiązek szkolny, rozbudowa infrastruktury i zagospodarowanie terenów pod budownictwo mieszkaniowe dla ubogich. Za niesprawiedliwe uważał bezpośrednie wsparcie finansowe biednych argumentując to tym, że pomoc tego rodzaju raczej zachęca do pasywności niż aktywności zawodowej¹⁹².

L. Walras to kolejny neoklasyczny ekonomista związany z głównym nurtem ekonomii. Jako liberał uważał się za zwolennika A. Smitha, bowiem wolną konkurencję uznawał za najskuteczniejszy mechanizm gwarantujący sprawiedliwość komutatywną (*commutative justice*)¹⁹³. Jednakże nie podzielał smithowskiego optymizmu dotyczącego wzajemnego oddziaływania sił w systemie wolnorynkowym. Ważne jest – w kontekście ortodoksyjnej ekonomii, że L. Walras dostrzegał poważne ograniczenia, których konkurencyjna gospodarka nie mogła przewyżnić. Dotyczyło to przede wszystkim naturalnych monopoli, dóbr publicznych, nierównej „pozycji startowej” poszczególnych podmiotów. Stąd też sprzeciwiał się leseferycznej polityce ekonomicznej. Argumentował to tym, że podział bogactwa społecznego jest problemem moralnym, a jego tryb należy oceniać jako dobry bądź zły w zależności od tego, jakie miejsce zajmie w tym podziale sprawiedliwość. Walrasowską koncepcję sprawiedliwości najlepiej oddaje maksyma: sprawiedliwość polega na oddaniu każdemu tego, co do niego należy¹⁹⁴. To *stricte* neoliberalne podejście do koncepcji sprawiedliwości, o którym szerzej będzie w dalszej części pracy. Wraz z upływem lat można zauważyć – jak pisze V.J. Tarascio – że

¹⁹² E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 342.

¹⁹³ Sprawiedliwość komutatywna dokonuje się w bezosobowym procesie rynkowym i wyklucza wszelką kontrolę typu politycznego.

¹⁹⁴ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op.cit., s. 121

jego podejście do sprawiedliwości zmieniało się, czego efektem było połączenie sprawiedliwości komutatywnej i dystrybucyjnej, w kwestiach których wolny rynek nie był w stanie rozwiązać. To stanowisko niewątpliwie zaczerpnie od jego ojca, którego poglądy na koncepcję sprawiedliwości przypominały prace średniowiecznych scholastyków¹⁹⁵.

Ekonomia dobrobytu A.C. Pigou stanowiła swoiste uzupełnienie modelu neoklasycznego określonego przez niego mianem ekonomii cen. Podejścia do koncepcji sprawiedliwości, które przejawiał A.C. Pigou, dopatrzyć się można m.in. w zagadnieniu redystrybucji dochodów. Według A.C. Pigou redystrybucja prowadzona poprzez sferę polityki fiskalnej może przyczynić się do wzrostu dobrobytu nawet przy – jak pisze M. Ratajczak – „(...) niezmienionej absolutnej wielkości tak zwanej dywidendy narodowej, będącej pierwowzorem dzisiejszego dochodu narodowego”. Ojciec ekonomii dobrobytu akceptował możliwość negatywnego wpływu wtórnego podziału dochodu – interwencjonizmu – na wzrost gospodarczy. Niemniej jednak redystrybucję uznawał za konieczną (sprawiedliwą) dla osiągnięcia – jak wymownie pisze M. Ratajczak – pokoju socjalnego¹⁹⁶. Konstatując, A.C. Pigou interwencjonizm państwowy usprawiedliwiał maksymą, która brzmi: podział dochodu pomiędzy biednych i pozostałych ma istotne znaczenie dla poziomu dobrobytu ekonomicznego jednostki, który jest tym większy, im większy jest przeciętny udział w dochodzie narodowym przypadający biednym¹⁹⁷.

Neoliberalizm stanowi kolejną ważną teorię (doktrynę) ekonomiczną w kontekście analizowanej koncepcji sprawiedliwości. Według wolenników neoliberalizmu, takich jak: M. Friedman, Friedrich von Hayek bądź Murray Rothbard wolny rynek stanowi najlepszy mechanizm dystrybucji dóbr. Wymienieni ekonomiści przekonują, że analityczne modele rynku i przyjęte przez nich założenia dotyczące racjonalności jednostek mogą wytłumaczyć skomplikowane mechanizmy dystrybucji.

Neoliberalizm jako doktryna służy jego zwolennikom m.in. do prognozowania procesów rynkowych, ponieważ uważają, że posługując się takimi narzędziami analitycznymi jak model wyjaśniający, który bazuje „(...) na prostych wyjściowych założeniach dotyczących interakcji między rynkowymi graczami”¹⁹⁸, mogą przewidywać określone zdarzenia ekonomiczne. W takim ujęciu neoliberalowie stanowią tę część ortodoksji ekonomicznej, która postuluje redukcję czynników psychologicznych, społecznych i innych do bodźców *stricte* ekonomicznych, tj. do mechanizmu popytu i podaży. Należy zauważyć, że neoliberalne stanowisko niemal

¹⁹⁵ V. J. Tarascio, *The political economy...*, op.cit., s. 26-34.

¹⁹⁶ M. Ratajczak, *Ekonomia jako nauka...*, op.cit., s. 6.

¹⁹⁷ K. Szarzec, *Rola państwa w gospodarce...*, op.cit., s. 278.

¹⁹⁸ R. Wonicki, *Bezdroża sprawiedliwości. Rozważania o liberalnych teoriach sprawiedliwości ponadnarodowej*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2017, s. 151-154.

całkowicie wyklucza redystrybucję, ponieważ uznaje, że jest ona nieefektywna w porównaniu z mechanizmami wolnorynkowymi. Zatem każde rozwiązanie, które akceptuje formy nierynkowych mechanizmów sprawiedliwości, wymaga dodatkowego uzasadnienia, bowiem ogranicza działanie wolnego rynku. Przykładem instytucjonalnych nierynkowych ingerencji są regulacje dotyczące bezpieczeństwa żywnościowego bądź zakaz handlu ludzkimi organami. Według neoliberalistów zasad sprawiedliwości zarówno w skali globalnej, jak i lokalnej, należy upatrywać we właściwie stworzonych ramach prawnoinstytucjonalnych gwarantujących funkcjonowanie mechanizmu wolnorynkowego¹⁹⁹.

W doktrynie neoliberalnej problematyczne wydaje się samo postrzeganie preferencji jako funkcji użyteczności, bowiem ta nie uwzględnia sposobu ich kształtowania. Założenie, że każdy dąży do tego, co jest dla niego dobre, powoduje, że wiele wartości uznanych przez społeczeństwo za niemoralne wchodzi w sprzeczność z tym założeniem. Jak trafnie zauważa R. Wonicki, w neoliberalnym podejściu, które „(...) nie bierze pod uwagę kontekstu społecznego trudno (...) uzasadnić nieetyczność sprzedawania przez mieszkańców krajów ubogich swoich narządów, gdy istnieje na nie popyt w krajach bogatych”. Ta perspektywa pokazuje moralne ograniczenie neoliberalnej sprawiedliwości, która oparta jest przede wszystkim na ekonomicznej efektywności. Co więcej, sprawiedliwość neoliberalną należałoby uznać za koncepcję bardzo ograniczoną, która wyklucza wiele istotnych elementów z życia społecznego i politycznego w analizach ekonomicznych, np. poprzez sztywne przywiązanie do modelu optimum Pareto²⁰⁰.

Wspomniane zagadnienie optimum Pareto – jak zwraca uwagę C. Menard – jest konserwatywnym wyrazem poglądów ekonomistów ortodoksyjnych na gospodarkę. Przez wiele lat pojęcie to było identyfikowane jako zasada optymalizacji funkcjonująca na wolnych i doskonale konkurencyjnych rynkach, w ramach których uzyskuje się optymalną alokację zasobów. Rozumiano ją jako „każdą zmianę, która nikogo nie krzywdzi i która czyni niektórych ludzi lepszymi”²⁰¹. Na przestrzeni lat liberalny charakter tej zasady został zakwestionowany m.in. przez A. Sena. Zwrócił on uwagę, że zasada ta odbiega od wartości liberalnych, których V. Pareto bronił przez całe życie. Pamiętać należy, że znaczna część wyborów w sferze społeczno-gospodarczej dokonywana jest zbiorowo, a więc często nie w oparciu o prymat wartości liberalnych. Stąd też założenia oraz wnioski wynikające z optimum V. Pareto nie mieszczą się w filozofii politycznej oraz ekonomicznej określanej mianem liberalizmu klasycznego²⁰².

¹⁹⁹ R. Wonicki, *Bezdroża sprawiedliwości...*, op. cit., s. 151-154.

²⁰⁰ Ibidem, s. 151-154.

²⁰¹ C. Menard, *The Lausanne tradition...*, op. cit., s. 122.

²⁰² A. Sen, *The Impossibility of a Paretian Liberal*, “Journal of Political Economy” 1970, nr 78(1), s. 155-157.

Reasumując, krytyka A. Sena wynika prawdopodobnie z innego postrzegania koncepcji liberalizmu. Niemniej jednak krytyka ta dobrze pokazuje, że wiele wartości, które wcześniej zostały ukonstytuowane w ramach liberalizmu klasycznego nigdy w całości nie zaimplementowano do ekonomii ortodoksyjnej²⁰³.

1.4. Koncepcja wolności z perspektywy ekonomii heterodoksyjnej

Równie ważne poglądy w kwestii wolności mieli przedstawiciele heterodoksyjnej myśli ekonomicznej. Stanowią oni swoistą alternatywę w postrzeganiu ekonomii jako nauki. Ekonomia heterodoksyjna oczywiście nie udziela odpowiedzi na wszystkie zadawane przez ekonomistów pytania, jednakże porusza kwestie, o których główny nurt nawet nie wspomina. Poprawne rozumienie ekonomii heterodoksyjnej w dużej mierze zależy od kontekstu historycznego, a czasami ważne jest odniesienie się do głównych twórców danego poglądu lub szkoły. Zauważyć można, że przedstawiciele heterodoksji nie byli jedynie malkontentami (*simply malcontents*), a zwyczajnie tradycjonalistami (*carriers of traditions*). Ponadto, tradycyjność wielu z nich nie przeszkadzała w odważnych „ekspedycjach”, które często wykraczały poza granice ekonomii jako nauki.

Ekonomiści heterodoksyjni zdecydowanie wcześniej niż ortodoksyjni rozpoczęli podboje – jak ujmuje to H. Landreth C. D. Colander – „ziemi niczyjej” (*no man's land*), czyli terenów leżących pomiędzy ekonomią a innymi dziedzinami nauki, tj. antropologią, psychologią, socjologią, polityką czy też historią i etyką. Mainstreamowa ekonomia podboje te rozpoczęła zdecydowanie później²⁰⁴. Wśród powszechnie wymienianych na ogół nurtów heterodoksji wyszczególnić należałoby przynajmniej sześć szkół, są to: radykałowie, instytucjonalisci (szerzej na ten temat w rozdziale 3 i 4 niniejszej pracy), postkeynesiści, ekonomiści feministyczni, zwolennicy teorii wyboru publicznego (szerzej w rozdziale 3 i 4), neoaustriacy, ekonomiści ekologiczni, ekonomiści ewolucyjni i eksperymentalni²⁰⁵.

W latach siedemdziesiątych grupa ekonomistów przewodzona przez Sidneya Weintrauba, Paula Davidsona, Joan Robinson i Johna Eatwella połączyła swoje siły, aby wspólnie wyartykułować krytykę wobec neokeynesowskiego modelu głównego nurtu. Autorzy tej krytyki nie tylko przybrali nazwę *postkeynesistów*, ale odbyli również w 1974 r. zebranie

²⁰³ D. K. Osborne, *On Liberalism and the Pareto Principle*, „Journal of Political Economy” 1975, vol. 83, no 6, s. 1283-1287.

²⁰⁴ H. Landreth, D.C. Colander, *History of Economic Thought*, Houghton Mifflin Company, Boston, Toronto 2000, s. 5.

²⁰⁵ Ibidem.

organizacyjne, po którym opublikowano pierwszy numer „Journal of Post-Keynesian Economics”. W opracowaniu tym Joan Robinson ekonomię postkeynesowską określiła jako metodę „(...) analizy, która bierze pod uwagę różnicę między przeszłością i przyszłością”²⁰⁶. Ekonomia postkeynesowska to szkoła myśli ekonomicznej, która została ukształtowana na tezie Johna Maynarda Keynesa i Michała Kaleckiego, brzmiącej „(...) efektywny popyt jest kluczowym wyznacznikiem efektów ekonomicznych”. Założenie to w badaniach postkeynesistów obowiązuje zawsze, bez względu na rozważany horyzont czasowy²⁰⁷.

Postkeynesowska ekonomia odrzuca metodologiczny indywidualizm, który leży u podstaw większości szkół ekonomii głównego nurtu. Co więcej, w kontekście analizowanej koncepcji wolności to kluczowy aspekt, bowiem według postkeynesistów szeroko rozumiany nurt liberalny w ekonomii – z uwagi na przyjmowane założenie indywidualizmu – niewłaściwie interpretuje naturę człowieka²⁰⁸. Warto zauważyć, że to „typowy” przykład ekonomistów heterodoksyjnych, którzy na ogół są „(...) zwolennikami interwencjonizmu państwowego, najczęściej mając poglądy centrolewicowe i lewicowe”²⁰⁹.

Ekonomia ewolucyjna to kolejny nurt ekonomii uznawany za heterodoksyjny. Ewolucyjne podejście w ekonomii nie jest czymś całkowicie nowym. Jednakże ostatnie dekady – jak pisze W. Kwaśnicki – to okres wzrostu popularności tego nurtu²¹⁰. Zainteresowanie dotyczy ewolucyjnego ujęcia procesów gospodarczych, zgodnie z którym systemy gospodarcze kształtowane są przez procesy mutacji, selekcji i dziedziczenia. W podejściu tym zakłada się, że podmioty gospodarcze wprowadzają innowacje organizacyjno-technologiczne oraz procedury pozwalające na imitację zachowań podmiotów najbardziej efektywnych. Procesy, dla których zasadnicze znaczenie ma przepływ informacji, rozgrywają się np. w środowisku gospodarki wolnorynkowej, w której konkurencja traktowana jest jako siła selekcyjna. Przyjmuje się, że jednostką wspomnianej selekcji są m.in. specyficzne technologie, praktyki organizacyjne lub pojedyncze przedsiębiorstwa. Nurt ten jest bliski ekonomistom, którzy zajmują się takimi aspektami gospodarki, jak: innowacje, wolna konkurencja, wzrost oraz rozwój gospodarczy, a także wszelkiego rodzaju zmiany gospodarcze zachodzące w różnych i w różnym tempie²¹¹.

²⁰⁶ H. Landreth, C.D. Colander, *Historia myśli...*, op.cit., s. 429.

²⁰⁷ I. Bludnik, *Rynek pracy – perspektywa postkeynesowska*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2014, vol. 2, no. 7(268), s. 7-18.

²⁰⁸ E.J. McKenna, D.C. Zannoni, *Philosophical Foundations of Post Keynesian Economics*, „Journal of Post Keynesian Economics” 1993, nr 3, s. 395-407.

²⁰⁹ D. Kielczewski, *Koncepcja zintegrowanej...*, op.cit., s. 125.

²¹⁰ W. Kwaśnicki, *Ekonomia klasyczna – spojrzenie z innej perspektywy*, „Ekonomista” 1998, nr 5-6, s. 1.

²¹¹ J. Włodarczyk, *Ekonomia ewolucyjna – zarys problematyki*, [w:] S. Czaja, A. Becla, J. Włodarczyk, T. Pokrobko, *Wyzwania współczesnej ekonomii. Wybrane problemy*, Wydawnictwo Difin, Warszawa, s. 140-164

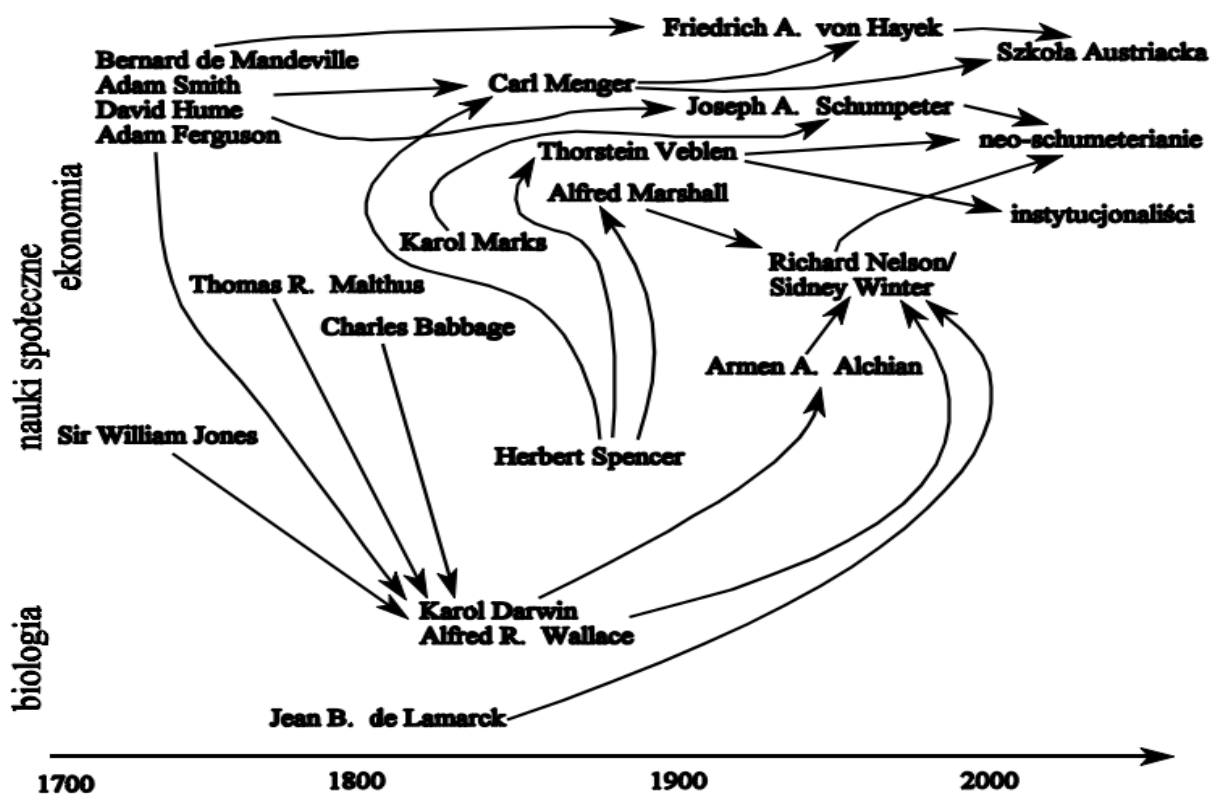
Poza nowym podejściem do analizy procesów gospodarczych ekonomia ewolucyjna, jak zwraca uwagę Witold Kwaśnicki, postuluje „pokorniejsze” stanowisko dotyczące możliwości ekonomistów wpływania na wzrost gospodarczy, kierowania procesami rozwoju, a w szczególności przewidywania rozwoju gospodarczego.

Z analizy przeprowadzonej przez W. Kwaśnickiego wynika, że „modelowe” ujęcie ewolucjonizmu Ch. Darwina miało swe inspiracje w pracach Wielkich Szkotów, tj. D. Hume’a, A. Fergusona, a także A. Smitha. W kontekście koncepcji wolności szczególnie warty podkreślenia jest liberalny wątek, który został dostrzeżony przez wspomnianych Szkotów i dotyczy „(...) pojęcia społeczeństwa obywatelskiego (*civil society*) jako bytu odróżniającego się i niezależnego [wolnego – przyp.aut.], od państwa”²¹². Podejście to w znacznej mierze sprowadza się do analizowanego wcześniej indywidualizmu, tj. całkowicie indywidualnych i dobrowolnych relacji między jednostkami, podczas gdy państwo jest tworem opartym na relacjach publicznych i politycznych.

W. Kwaśnicki analizując problematykę ekonomii ewolucyjnej zwraca szczególną uwagę na to, że jej „klasyczny rodowód” sięga głęboko w historię myśli społecznej, ekonomicznej, a także do rozważań biologów, tj. K. Darwina i A.R. Wallace’a. Warto tutaj zwrócić uwagę na B. de Mandeville’a, który w trakcie swoich obserwacji dostrzegł powstawanie stabilnych struktur społecznych – tj. prawa, języka, rynku, a także rozwoju wiedzy – jako efekt spontanicznej ewolucji działań poszczególnych członków społeczeństwa. Stąd też według B. de Mandeville’a naturalne, ale i egoistyczne nastawienie człowieka wyrażone m.in. przez zachłanność, chęć zysku, przyczyniają się do zwiększenia – na wolnym rynku – popytu gospodarczego, a poprzez to wpływają na szybszy rozwój i dobrobyt. To przypuszczenie B. de Mandeville’a jest alternatywnym wytłumaczeniem dla przedstawionego przez Tomasza Hobbesa problemu porządku społecznego. Mandevilowskie rozwiązanie nie polega na autorytecie silnej centralnej władzy, a raczej stanowi wynik działań zdecentralizowanych a więc indywidualnych interakcji między pojedynczymi wolnymi członkami społeczeństwa. A. Smith będąc kontynuatorem myśli B. de Mandeville’a kładł nacisk na spontaniczność i wolność rozwoju, dostrzegając powstawanie wspomnianego „wolnościowego” porządku społecznego jako wyniku swobodnie kształtujących się (ewoluujących) kontaktów indywidualnych.

²¹² W. Kwaśnicki, *Ekonomia ewolucyjna – alternatywne spojrzenie na proces rozwoju gospodarczego*, Rękopis, s. 5, <https://kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/ekonomia%20ewolucyjna.pdf>. (dostęp 05.02.2022).

Rysunek 2. Pochodzenie ekonomii ewolucyjnej



Źródło: W. Kwaśnicki, *Ekonomia ewolucyjna...*, op.cit., s. 35.

Czytając między wierszami dostrzec można, że metafora „niewidzialnej ręki” dobrze odzwierciedla ideę ewolucyjnego podejścia w ekonomii. A. Smith w *Bogactwie Narodów...* próbował dać odpowiedź na podstawowe pytanie związane z ewolucją sfery społeczno-gospodarczej, a mianowicie „(...) w jaki sposób instytucje gwarantujące porządek społeczny powstają w systemie pełnej wolności, działając oczywiście w ramach ograniczeń samej natury człowieka”, a więc ograniczeń wynikających z jego szeroko rozumianej biologii²¹³.

Niezwykle ciekawie wątek ewolucjonizmu kontynuował David Hume, który w opracowaniu *Dialogues Concerning Natural Religion* wyraźnie zauważa wątek „(...) koncepcji doboru naturalnego w procesie rozwoju społecznego”²¹⁴. Jego zdaniem „(...) żadna postać nie może przetrwać bez posiadania odpowiedniej energii i odpowiednich organów koniecznych do jej istnienia: nowy porządek lub gospodarka muszą być nieustannie poddawane próbie, aż w końcu wykształci się pewien nowy porządek będący w stanie sam się podtrzymywać i trwać”²¹⁵. Warte uwagi jest to, że D. Hume ewolucyjne spojrzenie rozciąga również na sferę moralności

²¹³ W. Kwaśnicki, *Ekonomia ewolucyjna...*, op.cit.

²¹⁴ Ibidem, s. 7.

²¹⁵ D. Hume, *Dialogues concerning Natural Religion*, [w:] T.H. Green, T.H. Grose (red.) *David Hume. Philosophical works*, Longmans, Green, London, 1886, za: W. Kwaśnicki *Ekonomia ewolucyjna...*, op.cit., s. 7.

człowieka, bowiem jego zdaniem reguły moralne nie są zwyczajnym wynikiem ludzkich – rozumowych – działań, ale zostały wypracowane w długim procesie rozwoju społeczno-gospodarczego. Pomimo znaczącego – jak wskazywano powyżej – wkładu ekonomistów w rozwój koncepcji ewolucjonizmu, to po raz pierwszy w pełni precyzyjnie z naukowego punktu widzenia teorię ewolucji sformułował Ch. Darwin²¹⁶.

Ewolucyjne procesy bazujące na darwinowskim podejściu pozwalają na odkrywanie i utrzymywanie się – jak pisze J. Włodarczyk – w tzw. optimach lokalnych, a nie globalnych. Ewolucja społeczeństwa jest procesem nieco bardziej świadomym, a poprzez to może być bardziej efektywna (np. jednym z mechanizmów poszukiwania optimum globalnego jest nauka), ale może prowadzić także do rozwiązań mniej korzystnych, m.in. z powodu ograniczeń w przepływie informacji, pamięci czy też ograniczonej racjonalności poszczególnych jednostek. Niemniej jednak procesy ewolucji biologicznej i społeczno-kulturowej są podobne, ponieważ polegają na akumulacji użytecznej informacji – odpowiednio genetycznej i kulturowej – zwiększającej prawdopodobieństwo przeżycia i dalszego rozwoju²¹⁷.

Ekonomia ekologiczna to kolejny z nurtów ekonomii heterodoksyjnej. Początki ekonomii ekologicznej sięgają lat sześćdziesiątych XX w. Jednakże ekonomiści ekologiczni „formalnie” zapoczątkowali ten nurt dopiero w 1988 r., poprzez powołanie międzynarodowej organizacji pt. International Society for Ecological Economics (ISEE), która od 1989 r. wydaje czasopismo „Ecological Economics”. U podstaw tego nurtu leży założenie, że „(...) ekonomia jest częścią większego systemu przyrody, a procesy gospodarowania są procesami naturalnymi”²¹⁸. Według ekonomistów ekologicznych współczesne procesy gospodarowania znacząco różnią się od tych, które przedstawiali klasycy ekonomii. Ekonomiści ekologiczni zwracają uwagę na długookresowe efekty industrializacji, które spowodowały że współczesny, zglobalizowany świat stał się z jednej strony „zbyt ciasny” dla dynamicznie rozwijających się gospodarek krajów uprzemysłowionych, z drugiej „zbyt duży” dla nadal pozostających w tyle gospodarek krajów rozwijających się. Efektem tego są rosnące i coraz wyraźniej odczuwalne ograniczenia środowiskowe oraz społeczne, które powodują, że ekonomiści powinni problemy społeczno-gospodarcze rozpatrywać nie tylko z perspektywy kryzysu środowiska naturalnego, ale również jako kryzys zrównoważenia czy nawet kryzys ludzkości. Niezależnie od skali bądź sposobu postrzegania zjawiska kryzysu sam fakt zidentyfikowania go rodzi pytanie o kierunek oraz formę

²¹⁶ W. Kwaśnicki, *Ekonomia ewolucyjna...*, op.cit., s. 7..

²¹⁷ J. Włodarczyk, *Ekonomia ewolucyjna...*, op.cit., s. 3.

²¹⁸ J. Zrałek, *Ekonomia ekologiczna: rewizja teorii ekonomii w świetle koncepcji zrównoważonego rozwoju gospodarczego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyt Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 303, s. 75.

dalszego rozwoju i to nie tylko gospodarki, ale także ludzkiej cywilizacji²¹⁹. Zdaniem przedstawicieli ekonomii ekologicznej rozwojowi analizowanej powyżej gospodarki może, ale wcale nie musi, towarzyszyć wzrost gospodarczy. Tak właśnie jest rozumiana ekonomia ekologiczna przez jej przedstawicieli, m.in.: M. Faber, T. Petersen, J. Schiller²²⁰, H.E. Daly, J. Farley²²¹, T.M. Waring²²², którzy definiują ją jako „nauk[ę] o zrównoważeniu”, a prowadzone w jej ramach badania na ogół koncentrują się wokół pytania: jak osiągnąć rozwój zrównoważony²²³.

Mając na uwadze przyjęte w nurcie ekonomii ekologicznej założenia zrozumią ją krytyka liberalnego podejścia neoklasyków ekonomii. Prowolnościowy sposób, w jaki szkoła neoklasyczna postrzega związki między ekonomią a środowiskiem naturalnym, stał się obiektem intensywnej krytyki ze strony ekonomistów ekologicznych. Dobrze oddaje to stwierdzenie P. Söderbauma „(...) ochrona przyrody jest ważniejsza niż ochrona neoklasycznego paradygmatu”²²⁴. Co więcej, niezależnie od tego, który i jaki zakres kapitału naturalnego uznawany jest za krytyczny, przyjęcie przez przedstawicieli ekonomii ekologicznej koncepcji silnego zrównoważenia²²⁵ skutkuje kolejnym ważnym aspektem, który odróżnia ich punkt widzenia od szkoły neoklasycznej. Mianowicie, ekonomiści ekologiczni dążąc do osiągnięcia niespadającej wartości kapitału naturalnego na osobę, dostrzegają konieczność ograniczenia popytu w gospodarce wolnorynkowej. Możliwe jest to z jednej strony poprzez ograniczenie wzrostu ludzkiej populacji, a z drugiej „(...) poprzez spadek jednostkowej konsumpcji (która w myśl koncepcji słabego zrównoważenia²²⁶ powinna być stała)”²²⁷.

²¹⁹ Ibidem, s. 68-69.

²²⁰ M. Faber, T. Petersen, J. Schiller, *Homo oeconomicus and homo politicus in Ecological Economics*, “Ecological Economics” 2020, No. 40, s. 323-333.

²²¹ H. E. Daly, J. Farley, *Ecological Economics. Principles and Applications*, Island Press, Washington DC, 2004.

²²² T. M. Waring, *New Evolutionary Foundations: Theoretical Requirements for a Science of Sustainability*, “Ecological Economics” 2010, No. 69.

²²³ J. Zrałek, *Ekonomia ekologiczna...*, op.cit., s. 68-69.

²²⁴ P. Söderbaum, *Values, Ideology and Politics in Ecological Economics*, “Ecological Economics” 1999, nr 28, za: J. Zrałek, *Ekonomia ekologiczna...*, op.cit., s. 68-83.

²²⁵ W koncepcji silnego zrównoważenia przyjmuje się, że:

- istnieje istotna różnica jakościowa między kapitałem naturalnym a ekonomicznym,
- kapitał naturalny jest wielofunkcyjny, czyli w pewnych okolicznościach może być równocześnie wykorzystywany w różnych celach, np. woda płynąca w rzece równocześnie stanowi środowisko dla życia ryb, napędza turbiny elektrowni wodnej i zapewnia człowiekowi miejsce do odpoczynku (rekreacji),
- ze względu na brak pełnej wiedzy na temat funkcjonowania środowiska naturalnego nie można mieć pewności, jak zniszczenie kapitału naturalnego wpłynie na dobrobyt,
- wzrost przyszłej konsumpcji nie może być traktowany jako usprawiedliwienie i ekwiwalent strat w obecnym kapitale naturalnym.

²²⁶ Pojęcie przyjęte w nurcie neoklasycznym, które definiuje się jako konieczność utrzymania na stałym poziomie kapitału całkowitego stanowiącego agregat kapitału ekonomicznego, tj. pracy, maszyn i wiedzy oraz kapitału naturalnego, tj. środowiska i zasobów naturalnych. Zauważyć należy, że postulat ten odwołuje się do sprawiedliwości międzypokoleniowej, ale już nie do uwzględnienia sprawiedliwości wewnątrzpokoleniowej.

²²⁷ L. Voget-Kleschin, *Large-Scale Land Acquisition: Evaluating its Environmental Aspects Against the Background of Strong Sustainability*, “Journal of Agricultural and Environmental Ethics” 2013, nr 26, [za:] J. Zrałek, *Ekonomia ekologiczna...*, op.cit., s. 68-83.

Postępująca specjalizacja w ekonomii, jak pisze B. Rogowska, prowadzi do „(...) powstawania nowych dyscyplin w obrębie ekonomii jako subdziedzin nauki”²²⁸. Kolejnym analizowanym nurtem ekonomii heterodoksyjnej jest ekonomia feministyczna. Powstała ona w latach siedemdziesiątych XX w. w Stanach Zjednoczonych w odpowiedzi na potrzeby rynku pracy, a także w związku z wynikami badań przeprowadzonych przez ekonomistów neoklasyków nt. gospodarstw domowych²²⁹.

Współcześnie przyjmuje się, że ekonomia feministyczna stanowi szkołę myśli ekonomicznej, która podobnie jak inne nurty ekonomii heterodoksyjnej bada relacje społeczno-gospodarcze, z akcentem położonym na aspekty społeczne. Nurt ten zajmuje się zagadnieniami, które dotychczas były wyłączone z ekonomii, np. rolą kobiety w społeczeństwie, opieką (*care*), instytucją rodziny, strukturą budżetów narodowych, segmentacją rynku pracy, implikacją wskazanych zagadnień dla wzrostu gospodarczego, a także – co kontrowersyjne – *gender* w relacji do polityk publicznych. Zagadnienia te wchodzą w obszar analiz m.in. socjologicznych i psychologicznych. Podstawowa krytyka, którą ekonomiści feministyczni kierują w stronę ekonomii głównego nurtu dotyczy metodologii ekonomii (tj. światopoglądu, metody oraz techniki badawczej), przedmiotu ekonomii (którym jest potrzeba znacznego poszerzenia obszaru badawczego, a przede wszystkim potrzeba akcentowania innych zjawisk społeczno-gospodarczych np. nierówności społecznych, czy edukacji ekonomicznej. Zdaniem ekonomistów feministycznych nauka ekonomii powinna obejmować wszystkie sfery życia społeczno-gospodarczego, a nie jedynie rynek, ponieważ rynek na ogół rządzi się swoimi „sztywnymi” prawami zysku i straty, jest obojętny na płeć, wyzysk, etykę, uczucia, a także nie „przeszkadzają” mu kulturowe ograniczniki, które np. zmniejszają mobilność i efektywność siły roboczej. Poza tym, jak zauważają ekonomiści feministyczni, ideologiczną obietnicą rynku jest sprawiedliwość meritokratyczna. Co więcej, w sferze metodologicznej ekonomia feministyczna zmierza do zakwestionowania koncepcji *homo oeconomicus* jako jednostki, która dokonuje racjonalnych i wolnych wyborów²³⁰.

Na koniec analizy heterodoksyjnych nurtów ekonomii warto wspomnieć o ekonomii austriackiej. Następcy C. Mengera, tacy jak: Ludwig von Mises, Murray Rothbard, Ludwig Lachman, Israel Kirzner i in. „(...) wypracowali spójne i dobrze zorganizowane podejście do ekonomii”²³¹, które znane jest jako neoaustriacka lub po prostu austriacka szkoła ekonomii. Co

²²⁸ B. Rogowska, *Ekonomia feministyczna jako podejście heterodoksyjne*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 349, s. 202.

²²⁹ Ibidem.

²³⁰ Ibidem, s. 204.

²³¹ H. Landreth, C.D. Colander, *Historia myśli...*, op.cit., s. 433.

ciekawe, ekonomiści austriaccy odłączyli się od głównego nurtu ekonomii z podobnego powodu jak postkeynesiści, a mianowicie nadmiernej formalizacji ekonomii. Ich zdaniem ekonomia zatraciła zbyt dużo wniosków wcześniejszych autorów, w tym C. Mengera. Zauważyć należy, że jeszcze do lat sześćdziesiątych XX w. ekonomia austriacka była uważana za część głównego nurtu, jednakże postępująca formalizacja ekonomii neoklasycznej spowodowała, że Austriacy dołączyli do grupy dysydentów ekonomicznych²³².

Najbardziej rozpoznawalne dzieło, które wyszło spod pióra przedstawicieli ekonomii austriackiej to *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii* autorstwa Ludwiga von Misesa. W pracy tej L. von Mises przedstawił własne stanowisko wobec koncepcji wolności. Jego zdaniem „(...) [c]złowiek jest wolny o tyle, o ile wolno mu wybierać cele i środki, których należy użyć do ich osiągnięcia”²³³. L. von Mises ukazuje, że dokonywane przez poszczególne jednostki wybory stanowią odzwierciedlenie ich woli, która jak stwierdza H.W. Peterson „(...) każe mu [tj. człowiekowi] postępować w sposób najbardziej dla niego pożądany”²³⁴. Nie oznacza to, że zawsze jest to motyw zysku, bądź całkowita swoboda działania. W świetle misesowskiej koncepcji wolności ludzie muszą się podporządkować stworzonym przez społeczeństwo przepisom, które utrzymują i ochraniają wypracowany przez pokolenia dorobek zarówno gospodarczy, jak i kulturowy²³⁵.

W austriackim dyskursie pojęcie wolności lub niewoli często analizowane jest w kontekście władzy państwa, które w swoich działaniach powinno ograniczyć się do ochrony obywateli przed zewnętrzną i wewnętrzną przemocą bądź oszustwem. L. von Mises na kartach *Ludzkie działanie... pisze, że „(...) możemy zatem zdefiniować wolność jako taką sytuację, w której przymus rządowy nie ogranicza swobody decyzji jednostek bardziej niż prawo prakseologiczne”*²³⁶, pod którym rozumie opisywaną w jego głównym dziele teorię ludzkiego działania. L. von Mises nie sprzeciwia się całkowicie instytucji rządu, akceptuje go w minimalnym, niezbędnym zakresie, „(...) a ponieważ każdy rząd ma skłonność do poszerzania swoich uprawnień, należy poprzez konstytucję i ustawy gwarantujące prawa obywatelskie ograniczać jego władzę w imię wolności”²³⁷. Prawa te muszą przede wszystkim być tak skonstruowane, aby zapewniały nie tylko wolność osobistą, ale także wolny rynek. Jak stwierdził amerykański konserwatysta William Buckley Jr. „(...) bez wolności ekonomicznej wolność polityczna i inne

²³² Ibidem.

²³³ L. von Mises, *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii*, Instytut Ludwiga von Misesa, Warszawa 2007, s. 242.

²³⁴ U. Zagóra-Jonszta, *Wolność w ujęciu Misesa, Heyeka i ordoliberalów*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach” 2018, nr 349, s. 244

²³⁵ Ibidem, s. 244

²³⁶ L. von Mises, *Ludzkie działanie...*, s. 243.

²³⁷ U. Zagóra-Jonszta; *Wolność w ujęciu Misesa...*, op. cit., s. 244

zostaną nam z pewnością odebrane”²³⁸, bądź ujmując to inaczej „(...) sfera wolności gospodarczej jest warunkiem *sine qua non* wolności obywatelskich w gospodarce rynkowej”²³⁹.

Warty uwagi jest reprezentowany m.in. przez M. Rothbarda libertariański nurt szkoły neoaustriackiej, który wolność osobistą uznaje za wartość najwyższą²⁴⁰. Libertarianie przekonują, że wspomniana wolność jest również najważniejszą wartością w sferze politycznej. Ich zdaniem jest ważniejsza niż demokracja. W pierwszym odbiorze, a czasami w powszechnym rozumieniu słowo demokracja jest utożsamiana z wolnością. Niemniej jednak występują przypadki, w których kraje jak np. Hongkong kilka dekad temu nie były państwem demokratycznym, bowiem jego obywatele nie posiadali praw wyborczych, posiadając jednocześnie obszerny zakres indywidualnej wolności, a zakres wolności gospodarczej był najszerszy spośród wszystkich państw na arenie międzynarodowej. W rzeczywistości politycznej występuje również sytuacja odwrotna, tj. kraj, w którym demokracja jest na bardzo wysokim poziomie, a obywatele posiadają relatywnie niewielkie prawa, np. wolność słowa jest ograniczona. Oczywiście między systemem politycznym (demokracją) a wolnością zarówno gospodarczą, jak i osobistą, istnieje wiele powiązań, jednakże nie są one tożsame, a właśnie przed utratą wolności osobistej przestrzegają libertarianie²⁴¹.

Reasumując, koncepcja wolności w ekonomii neoaustriackiej ukształtowana jest na fundamencie aksjomatu nieagresji. Zdaniem Austriaków jednostki mogą realizować swoje cele zarówno gospodarcze, jak i społeczne do momentu, gdy szanują prawa innych. To podejście oznacza, że wolność podlega prawu, które w libertariańskim społeczeństwie jest czymś obiektywnym i najczęściej sprowadza się do zakazu agresji przeciwko osobom oraz ich własności. Zauważyć można, że libertariańskie podejście do prawa na ogół akceptowane jest powszechnie przez ludzi, bowiem większość społeczeństwa żyje i postępuje wedle wspomnianej maksymy moralnej o nieagresji. Dla Austriaków wolność zarówno gospodarcza, jak i osobista oznacza gwarancję samoposiadania oraz to, że prawo własności jest ściśle chronione. Koncepcja ta określana jest przez myślicieli wolnością negatywną, co oznacza, że nakłada na innych wyłącznie negatywne zobowiązania, czyli „(...) konieczność niewystępowania przeciwko innym”²⁴².

²³⁸ C. Kaźmierczak, *Tajniki polityki*, <http://tajnikipolityki.pl/indeks-wolnosc-i-gospodarczej-2015/> (dostęp 25.03.2022).

²³⁹ U. Zagóra-Jonszta; *Wolność w ujęciu Misesa...*, op. cit., s. 244

²⁴⁰ Wolność ta zakorzeniona jest w liberalizmie klasycznym. Chociaż niektóre nurty libertarianizmu czerpią z tradycji anarchizmu indywidualistycznego, co spowodowało powstanie licznych teorii anarchokapitalistycznych.

²⁴¹ E. Lichomska-Milewska, Murray N. Rothbard wobec interwencjonizmu państwowego. Libertariańska koncepcja wolności, „Człowiek w Kulturze” 2016, nr 26, s. 443.

²⁴² Ibidem.

1.5. Koncepcja sprawiedliwości w ekonomii heterodoksyjnej

Rozważania o sprawiedliwości w ekonomii heterodoksyjnej należy rozpocząć ponownie od przywołania poglądów ekonomistów reprezentujących omawiany w poprzednim podrozdziale tzw. podstkeynesowski nurt ekonomii, który powstał w latach 70-tych w opozycji do ekonomii neoklasycznej. Reprezentantów tego nurtu ekonomii łączyło silne przekonanie o niestabilności gospodarki rynkowej. Uznali, że niewidzialna ręka rynku nie działa tak, jak sugeruje teoria neoklasyczna²⁴³. Co więcej, „(...) uważają, że społeczeństwo przemysłowe znajduje się w ciągłym procesie organicznych zmian, że państwo musi dostosowywać do nich swoją politykę i że takie działania mogą rzeczywiście mieć wpływ na poprawę wyników ekonomicznych²⁴⁴. Stąd też, jak pisze Adam Aboobaker i in., większość ekonomistów postkeynesowskich zgodziłaby się z ideą osiągnięcia bardziej sprawiedliwego społecznie systemu, który według ich charakteryzowałby się pełnym zatrudnieniem, niskim poziomem nierówności dochodów i wysokim poziomem indywidualnej wolności. Niemniej jednak to dalece idealna wizja, z której współcześni ekonomiści tego nurtu zdają się sprawę, bowiem nieskończony wzrost gospodarczy jest problematyczny nie tylko z teoretycznego, lecz i praktycznego punktu widzenia, np. ochrony środowiska²⁴⁵.

Postkeynesiści odrzucają fundamentalne założenie ekonomii klasycznej, że realizacja idei sprawiedliwości możliwa jest do urzeczywistnienia dzięki mechanizmowi rynkowemu w warunkach wolności gospodarczej i wolnej konkurencji. Postkeynesowska wizja sfery społeczno-gospodarczej zdecydowanie różni się od tej, która propagowana jest przez główny nurt wyraźnie zdominowany przez neoklasyków ekonomii. Postkeynesiści wprowadzając na grunt badań ekonomicznych elementy, takie jak: fundamentalna niepewność, popyt efektywny, pieniądz, segmentacja rynku, instytucje, konflikty społeczne, dyskryminacja, hierarchia, zwyczaje czy też uczciwość, tworzą znacznie bardziej skomplikowany „obraz” otoczenia gospodarczego²⁴⁶. Zdaniem postkeynesistów system kapitalistyczny – a więc i gospodarka wolnorynkowa – nie posiada żadnych automatycznych mechanizmów zapewniających osiągnięcie równowagi i to zarówno w krótkim, jak i długim okresie. Za właściwą uważają ekspansywną politykę fiskalną, pieniężną i podatkową. Przy tym, większość postkeynesistów optuje za

²⁴³ H. Landreth, D. C. Colander, *Historia myśli...*, op.cit., s. 429.

²⁴⁴ Ibidem, s. 429.

²⁴⁵ A. Aboobaker, K. Köhler, F. Prante, R. Tarne, *Post-Keynesian Economics*, <https://www.exploring-economics.org/en/orientation/post-keynesian-economics/> (dostęp 15.03.2022).

²⁴⁶ I. Błudnik, *Rynek pracy – perspektywa postkeynesowska*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2014, vol. 2, no. 7(268), s. 7.

wykorzystaniem polityki fiskalnej jako instrumentu do zarządzania popytem²⁴⁷. Konstatując, postkeynesiści pozostają wierni interwencji państwa, jednakże nie mają na celu wyeliminowanie gospodarki kapitalistycznej, a jedynie usprawnienie jej.

Kolejnym z nurtów ekonomii heterodoksyjnej jest ekonomia ekologiczna. Dla ekonomistów ekologicznych współczesny kryzys środowiskowy stanowi bezpośrednią konsekwencję działalności gospodarczej, która prowadzona jest w znacznej mierze zgodnie z zasadami ekonomii neoklasycznej, albowiem to właśnie ten nurt ekonomii pozostaje „obojętny” na czynniki pozaekonomiczne. Dowodząc wspomnianego wyżej twierdzenia, ekonomiści ekologiczni wskazują na utrzymującą się niesprawiedliwość dystrybucyjną, tj. globalne ubóstwo, a przede wszystkim przetrzymywanie problemu degradacji środowiska na ubogie kraje. Warty uwagi jest kolejny argument, który podnoszą ekonomiści ekologiczni usprawiedliwiając potrzebę odejścia od liberalnego spojrzenia na gospodarkę. Są nim wyniki badań R.A. Esterlina, które dowodzą, że wzrost gospodarczy w wysoko rozwiniętych krajach nie prowadzi do zwiększenia poczucia szczęścia²⁴⁸, które niewątpliwie stanowi ważny element analizy w ekonomii.

W naukach ekonomicznych, a zwłaszcza w sferze makroekonomii, wspomniany w kontekście ekologii „(...) rozwój zrównoważony traktowany jest jako paradygmat narzucony ekonomii z zewnątrz, a nie jako paradygmat wytworzony przez samą ekonomię”²⁴⁹. Niemniej jednak to na poziomie makroekonomicznym dostrzec można empatyczne czy też altruistyczne podejście, które byłoby zgodne z koncepcją rozwoju zrównoważonego, a takim podejściem jest nurt ekonomii ekologicznej. Poza tym należy zauważyć, że ekonomiści ekologiczni zgadzają się z obiema koncepcjami sprawiedliwości, które zawarte zostały w klasycznej definicji zrównoważonego rozwoju, tj. sprawiedliwości międzypokoleniowej i wewnątrzpokoleniowej, z czym wiąże się potrzeba zapewnienia wszystkim żyjącym zarówno współcześnie, jak i w przyszłym pokoleniu ludziom dostatecznie wysokich standardów ekologicznych, ekonomicznych i społeczno-kulturowych, w granicach naturalnej wytrzymałości Ziemi.

Warte uwagi podejście do ekonomii ekologicznej zostało przedstawione w raporcie Światowej Komisji do spraw Środowiska i Rozwoju ONZ pod kierunkiem G.H. Brundtland, w którym główny nacisk położono na sprawiedliwość międzypokoleniową. W tym zagadnieniu ważną rolę pełni rozwój zrównoważony, który w podejściu D. Pearce’a i R.K. Turnera polega na „(...) maksymalizacji korzyści netto z rozwoju ekonomicznego przy jednoczesnym

²⁴⁷ J. Woś J., A. Hnatyszyn-Dzikowska, *Stabilizacyjna funkcja państwa w teoriach współczesnych szkół ekonomicznych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, zeszyt 4, s. 100-101.

²⁴⁸ J. Zrałek, *Ekonomia ekologiczna...*, op.cit., s. 6.

²⁴⁹ T. Zalega, *Rozwój zrównoważony a ekonomia zrównoważonego rozwoju – zarys problematyki*, „Studia i Materiały. Wydział Zarządzania UW” 2016, s. 112.

chronieniu i zapewnieniu odtwarzania się użyteczności i jakości zasobów naturalnych w długim horyzoncie czasowym”²⁵⁰. Poza tym, D. Pearce i R.K. Turner postulują, aby rozwój gospodarczy nie ograniczał się wyłącznie do PKB *per capita*, ale obejmował również inne m.in. środowiskowe zmiany strukturalne²⁵¹.

Ekonomiści feministyczni to kolejny odłam analizowanej heterodoksji. Jak wspomniano w poprzednim podrozdziale ekonomiści feministyczni podejmują polemikę z założeniami przyjętymi w odniesieniu do logiki działań modelu *homo oeconomicus*, w którym „(...) kobiety są zależne od mężczyzn. Stąd ich dochód jest w jakiś sposób dopełnieniem dochodu mężczyzn, z którymi tworzą gospodarstwo domowe”²⁵². Jeśli kobieta pracuje przez większość czasu w obrębie gospodarstwa domowego zajmując się m.in. pracami domowymi, opieką nad dziećmi, to wartość jej nieodpłatnej pracy umyka analizom ekonomicznym. Zauważyć należy, że najczęściej inne wartości przyświecają poszczególnym płciom, tj. kobietom i mężczyznom, w sferze domowej i poza domowej, przez co uwidaczniają się dwie logiki, tzw. logika rynku (najczęściej przypisywana mężczyznom) i daru (przypisywana kobietom)²⁵³. Wspomniana logika daru jest – jak się wydaje – niedoścignionym wyzwaniem dla ortodoksyjnej ekonomii, ponieważ tradycyjny model *homo oeconomicus* nie wymaga zarówno opieki, jak i nie posiada skłonności do jej dostarczenia. Co więcej, logika daru jest poniekąd sprzeczna z logiką rynku, gdzie każda praca musi być wynagradzana, a podejmowane aktywności powinny zwiększać osobiste zyski poszczególnych uczestników gry rynkowej²⁵⁴.

Konstatując można przyjąć, że ekonomia feministyczna postuluje bardziej sprawiedliwe – uczciwe – podejście do podmiotu gospodarującego, a jest nim ujęcie holistyczne uwzględniające interakcje grupowe i działania motywowane innymi czynnikami niż zysk. Według J. Nelson *homo oeconomicus* to „(...) agen[t] prototypowego modelu ekonomicznego”²⁵⁵, który wiele zawdzięcza jednostkom określonym jako *femina oeconomica*, bowiem niektóre wartości otrzymał w formie daru od , co nie uwzględniono w analizach ekonomicznych. *Femina oeconomica* to jednostka, która kieruje się nieco inną logiką, a więc i systemem wartości niż *homo oeconomicus*, ponieważ musi z nim zarówno konkurować, jak i współdziałać w rzeczywistości, która

²⁵⁰ Ibidem, s. 106.

²⁵¹ Ibidem.

²⁵² B. Rogowska, *Ekonomia feministyczna...*, op.cit., s. 204.

²⁵³ W literaturze przedmiotu logika daru odnosi się do filozofii bezinteresowności. Wyodrębniając podział na sferę publiczną i prywatną logika daru dotyczy pracy opiekuńczej (także reprodukcyjnej), która obejmuje wszelkie zajęcia wykonywane na rzecz gospodarstwa domowego, a w tym m.in. wychowywanie dzieci, opiekę nad starszymi lub chorymi osobami.

²⁵⁴ B. Rogowska, *Ekonomia feministyczna jako...*, op. cit. s. 204.

²⁵⁵ J. A. Nelson, *Feminism, Objectivity and Economics*, Routledge, London, New York, 1996, [za:] B. Rogowska, *Ekonomia feministyczna...*, op.cit., s. 204.

najczęściej dostosowana, a przynajmniej w teoretycznych modelach neoklasyków, jest do jego logiki, postępowania i potrzeb²⁵⁶.

Kolejnym analizowanym nurtem ekonomii heterodoksyjnej jest ekonomia austriacka, współcześnie określana również jako neoaustriacka. Według Austriaków reguły ukształtowane w wolnorynkowej sferze są nadrzędne nad tymi pochodzącymi ze sfery społecznej, co powoduje, że „(...) sprawiedliwość dotycząca podziału dochodów oraz dóbr, które nie odpowiadają rynkowej alokacji” jest przez nich odrzucana. Na przykład F.A. von Hayek za sprawiedliwą dystrybucję uznaje otrzymywanie tego, co się komu należy, przy czym musi o tym decydować rynek. Jeżeli podziału będą dokonywać ludzie, to z samej swojej istoty podział nie będzie sprawiedliwy, lecz arbitralny. Stąd też ekonomiści odwołują się do rozróżnienia między sprawiedliwością dystrybucyjną a komutatywną²⁵⁷:

- sprawiedliwość dystrybucyjna odnosi się do równości materialnej wszystkich jednostek, oraz implikuje potrzebę powtórnego podziału dochodu narodowego,
- sprawiedliwość komutatywna dokonuje się w bezosobowym procesie rynkowym i wyklucza wszelką kontrolę typu politycznego.

Podobne podejście proponuje Jesús Huerta de Soto. Według niego sprawiedliwość powinna być atrybutem relacji społecznych, poprzez które należy rozumieć tradycyjne zasady moralne pozwalające ocenić zachowanie jednostki jako sprawiedliwe lub niesprawiedliwe. Ocena powinna być dokonywana na podstawie zarówno ogólnych, jak i abstrakcyjnych zasad prawnych regulujących, np. prawa własności, zgodnie z którymi ludzie mogą zawłaszczać to, co jest rezultatem ich własnej przedsiębiorczej „kreatywności” (działania). Alternatywne kryteria sprawiedliwości są w nurcie austriackiej szkoły ekonomii uznawane za niemoralne²⁵⁸.

Przykładem „złudnej” i niemoralnej sprawiedliwości – jak wymownie to ujmuje J. Huerta de Soto²⁵⁹ – jest sprawiedliwość społeczna, bowiem głównym jej rdzeniem jest ocena sprawiedliwości konkretnych rezultatów procesów społecznych w specyficznych okolicznościach i to niezależnie od tego, czy dane zachowanie jest zgodne z ogólnymi zasadami prawnymi, a także moralnymi. Stąd też, według J. Huerty de Soto, sprawiedliwość społeczna to aspekt występujący w statycznym świecie, w którym dobra oraz usługi są dane, a jedynym problemem jest ich

²⁵⁶ B. Rogowska, *Ekonomia feministyczna jako...*, op. cit. s. 204.

²⁵⁷ H. Kaczmarczyk, *Friedrich August von Hayek jako krytyk pojęcia sprawiedliwości społecznej*, <https://mises.pl/wp-content/uploads/2010/11/H.-Kaczmarczyk-F.A.Hayek-jako-krytyk-sprawiedliwosci-spoecznej.pdf> (dostęp 30.03.2022).

²⁵⁸ J. Familec, *Odpowiedzialność, wolność, sprawiedliwość, efektywność, a przedsiębiorczość*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2019, 57(1), s. 320.

²⁵⁹ J. H. de Soto, *Sprawiedliwość a efektywność*, Wydawnictwo Fijorr Publishing, Warszawa 2010.

dystrybucja²⁶⁰. J. Huerta de Soto podważa racjonalność i moralność koncepcji sprawiedliwości społecznej z trzech punktów widzenia²⁶¹:

- narusza ona tradycyjne zasady własności, które zostały sformułowane przez prawo zwyczajowe i które kształtują nowoczesną cywilizację (ewolucjonistyczny punkt widzenia),
- nie ma możliwości zorganizowania społeczeństwa na bazie tej koncepcji, bowiem systematyczny przypis konieczny do redystrybucji dochodu hamuje swobodne praktykowanie przedsiębiorczości, a więc również kreatywność i koordynację (teoretyczny punkt widzenia),
- narusza zasadę moralną mówiącą, że wszyscy ludzie mają naturalne prawo do rezultatów swojej przedsiębiorczej kreatywności (etyczny punkt widzenia).

Podsumowując, należy zauważyć, że główny problem ekonomii heterodoksyjnej polega na tym, że żadna ze szkół alternatywnych nie potrafi zaproponować paradygmatu, który stałby się realnym konkurentem lub alternatywą dla postulowanych założeń ekonomii głównego nurtu. Ekonomia heterodoksyjna, jak pisze M. Ratajczak, „(...) pełni raczej rolę skutecznego krytyka słabości głównego nurtu niż równorzędnego partnera oferującego alternatywny sposób uprawiania ekonomii”²⁶².

²⁶⁰ J. H. de Soto, *Sprawiedliwość a efektywność...*, op.cit., s. 340, za: J. Familec, *Odpowiedzialność, wolność...*, op.cit., s. 320.

²⁶¹ J. Familec, *Odpowiedzialność, wolność...*, op.cit., s. 321.

²⁶² M. Ratajczak, *Ekonomia jako...*, op.cit., s. 13.

Rozdział 2. Zasady konstrukcji podatku od dochodów osobistych w świetle teorii opodatkowania

2.1. Geneza podatku dochodowego

Podatki to zagadnienie doskonale znane współczesnej cywilizacji. Jak ukazuje w swoich badaniach amerykański egiptolog Brian Muhs, problematyka ta była również przedmiotem trojski cywilizacji starożytnej²⁶³. Historyczne tło²⁶⁴ kształtowania się obciążeń podatkowych, jak zgodnie wskazuje wielu uczestników przedmiotowej dyskusji m.in.: Edward Gibbon (1737-1794), Charles R. Metzger (1894-nieznane), Edwin R.A. Seligman²⁶⁵ (1861-1939), Stanisław Owsiak, nie zawsze było należycie doceniane²⁶⁶. Dotyczy to sfery nie tylko teoretycznej (badawczej), ale także praktycznej (politycznej), gdzie dyskusja, a przede wszystkim znaczenie perspektywy społeczno-gospodarczej jest szczególnie ważne. Zdaniem S. Owsiaka, czy Włodzimierza Nykiela obecny kształt systemów podatkowych państw wysoko rozwiniętych jest wynikiem długiej ewolucji²⁶⁷, czy innymi słowy, efektem rozwoju cywilizacyjnego²⁶⁸.

Pierwsze konstrukcje i formy podatkowe ukształtowały się w okresie starożytności. Pomimo, że w tym okresie nie powstały, jak pisze Natalia Gajl „(...) odrębne teorie podatkowe”, to zachowały się materiały, w tym dokumenty świadczące, że stosowana wówczas praktyka podatkowa oparta była o zróżnicowane formy opodatkowania, które uwzględniały też socjalne

²⁶³ B. Muth, *Death and taxes in Ancient Egypt*, “The oriental Institute”. <https://www.youtube.com/watch?v=K2CciIsths> (dostęp 15.10.2021).

²⁶⁴ Znaczenie perspektywy historycznej (dziejowej) w sferze badań podkreślał m.in. John Rawls. Zauważył on, że poprawne rozumienie problemów badawczych w naukach społecznych wymaga przedstawienia kontekstu historycznego, a przede wszystkim ważne jest odszukanie – zmiennych – czynników, które kształtowały powstające na przestrzeni lat badania. W kontekście tym ważne są zmieniające się uwarunkowania społeczno-gospodarcze oraz polityczne, okoliczności i problemy z jakimi mierzyli się w przeszłości badacze. Identyfikacja i przyjęcie retrospektywnego punktu widzenia ukazuje (niekiedy) pomijane prawdy, idee i wartości jakimi kierowali się myśliciele. Wymownie ujął to filozof z początku XX w., Robin G. Collingwood, według niego historia myśli politycznej (również ekonomicznej) to nie tylko historia różnych odpowiedzi na jedno i to samo problemowanie pytanie, lecz przede wszystkim historia zmieniającego się wraz z nim rozwiązania problemu badawczego. Collingwood w swoich opracowaniach przestrzega, że pomijanie perspektywy historycznej prowadzi do archaicznych i nieinteresujących wyników z prowadzonych badań; M. Mak, *Liberalizm gospodarczy w myśli Carla Mengera*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, vol. 23, no. 2, s. 22-23.

²⁶⁵ E. R.A. Seligman (1861-1939) wybitny amerykański profesor ekonomii politycznej. Znany z pionierskich prac o tematyce podatków i finansów publicznych; E.R.A. Seligman, *The income tax. A study of the history theory and practice of income taxation at home and abroad. Second edition*, Wydawnictwo Macmillan Company, New York 1921.

²⁶⁶ Chr. R. Metzger, *Brief history of income taxation*, „American Bar Association Journal” 1927, Vol. 13, No. 11, s. 662; S. Owsiak, *Z historii daniny publicznej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2000, nr 542, s. 6.

²⁶⁷ W. Nykiel, *Międzynarodowe aspekty prawa podatkowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. E/45.

²⁶⁸ S. Owsiak, *Z historii...*, op.cit., s. 6.

aspekty. Przykładem tego były różne formy ulg i zwolnień ukierunkowane na realizację polityki społecznej i gospodarczej. Zatem funkcjonujący system poboru podatków należałoby rozpatrywać „(...) jako genezę powstania późniejszych systemów podatkowych. Powstałe [w okresie starożytności przyp.aut.] formy opodatkowania bezpośredniego – a w tym pogłównne, stanowi niejako prototyp przyszłych podatków dochodowych”²⁶⁹.

Charles R. Metzger (1894-nieznane), Edward Gibbon (1737-1794), Charles D. Rosa (1870-1959) w swoich opracowaniach wskazują, że pierwsze wzmianki opodatkowania dochodów osobistych sięgają nawet czasów starożytnych, tj. XVI w. p.n.e. Zdaniem amerykańskiego sędziego, wykładowcy akademickiego, a także komisarza ds. podatków w Wisconsin Charlesa D. Rosy „Podatek dochodowy nie jest bynajmniej czymś nowym. Jest tak stary jak dziesięcina z czasów biblijnych (...)”. Oczywiście, w czasach współczesnych, trudne jest precyzyjne odtworzenie konstrukcji podatku, który obowiązywał w tamtym okresie. Niemniej jednak, perspektywa historyczna, zachowane z tej epoki zapiski (notatki) i opracowania wskazują, że filozofia polityczna wczesnych narodów (*early nation*), tj. starożytnej Grecji, Rzymu oraz Egiptu uznawała dochody osobiste za uzasadnione pole do opodatkowania²⁷⁰.

Z opracowania autorstwa Chr. R. Metzgera pt. *Brief history of income taxation* wynika, że pierwsza wzmianka o poborach podatku od dochodów dotyczy Egiptu i sięga w głąb historii nawet do roku 1580 p.n.e. Początkowo podatek ten płacili jedynie wyżsi rangą wojskowi, tj. oficerowie. Jednakże z biegiem czasu ta klasa społeczna zapewniła sobie zwolnienie z opłacania podatku. Metzger powołując się na (lub przywołując) dzieła Monteskiusza oraz Arystotelesa pisze, że w latach swojego panowania również król Tachus (ok. IV w. p.n.e.) opodatkował dochody „(...) we wszystkich miejscach pracy w Egipcie”²⁷¹.

Założenia dotyczące podatków w pracy Chr. R. Metzgera, które zostały poczynione na podstawie przekazów wybitnych myślicieli zyskują potwierdzenie w badaniach nad materiałem źródłowym współczesnego badacza (eksperta w dziedzinie krajów starożytnych, profesora historii gospodarczej) Briana Muhsa²⁷². Mimo upływu ponad dwóch tysięcy lat, badania nad kształtem systemu podatkowego w starożytnym Egipcie nadal są prowadzone. Niespełna dwie

²⁶⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 21-22.

²⁷⁰ Chr. R. Metzger, *Brief history...*, op.cit., s. 662.

²⁷¹ Ibidem; S. Owsiak, *Z historii...*, op.cit., s. 6.

²⁷² B. Muhs jest autorem pierwszego opracowania wykorzystującego podejście Nowej Ekonomii Instytucjonalnej, którego przedmiotem była historia gospodarcza (*economic history*) Starożytnego Egiptu. W książce pt. *The Ancient Egyptian Economy. 3000-30 BCE* pisze, że starożytne państwo egipskie „zachęcało” do powszechnego używania pisma w celu precyzyjniejszego (dokładniejszego) dokumentowania zdarzeń gospodarczych. Zdaniem B. Muhsa miało to istotne znaczenie przy wymiarze i efektywnym poborze podatków.

dekady temu „w ręce naukowców²⁷³” z Uniwersytetu w Chicago trafiła skrzynia zawierająca nowe materiały źródłowe, tj. gliniane tabliczki (ostrakony) i papirusy, których pochodzenie datuje się na okres od 1200 r. p.n.e. do 200 r. n.e. Tłumaczenia zachowanych dokumentów wskazują, że wśród ówczesnych podatków stosowano podatki obciążające bezpośrednio dochód podatnika, takie jak: pogłówny (*a poll tax bill paid by a farmer*), *tax paid on handicrafts*, *income tax from a crop of dates* oraz *tax for the maintenance of public utilities*. Pomimo, że nadal nie wiemy wszystkiego na temat życia społeczno-gospodarczego w krajach starożytnych (wiele trudności dostarcza nie tylko ograniczoność materiałów źródłowych, ale również, jak zauważa B. Muhs, starożytny język ówczesnej cywilizacji), to odkryte źródła pozwalają stwierdzić, że problematyka dotycząca zaciągania pożyczek, kredytów, a przede wszystkim płacenia podatków²⁷⁴ była przedmiotem obaw i trudów ludzi żyjących w okresie starożytnego Egiptu²⁷⁵.

W Republice Rzymskiej system podatkowy²⁷⁶ początkowo opierał się na stosunkowo prostych podatkach majątkowych, które pobierano poprzez „skromne oszacowanie” własności, takiej jak: ziemia, domy i inne nieruchomości, a także niewolnicy, zwierzęta, wartościowe przedmioty osobiste oraz pieniądze. Stawka podatku wynosiła od 1% do 3% danej własności, wzrastając wraz z zapotrzebowaniem Rzymu na środki publiczne, zwłaszcza w okresie prowadzonych wojen.

Ciekawe z punktu widzenia wolności podatkowej jest to, że jak piszą autorzy portalu *United Nations of Roma Victrix*, poświęconego historii starożytnego Rzymu, podboje dokonane do 167 r. p.n.e. przez Republikę Rzymską zapewniły nie tylko zyski, tj. kopalnie srebra i złota (np. w Hiszpanii), ale poszerzyły bazę podatkową o kolejnych mieszkańców podbitych prowincji. W tym okresie zwolnieni z płacenia podatków byli obywatele Rzymu, a po daniny sprawujący władzę zwracali się do podbitych prowincji. Wraz z nieustanną ekspansją, rzymscy cenzorzy (*Roman censors*) zmienili sposób poboru podatków. Podatki zaczęto pobierać od całej społeczności (tzw. technika repartycji), a nie jak wcześniej bezpośrednio od pojedynczego podatnika. Natomiast szczegółowe wyliczenia kwot obciążających bezpośrednio ludzi pozostawiano jurysdykcji (wojewodowie, lokalni sędziowie) poszczególnych gmin. Najczęściej bezpośrednie obciążenia poszczególnych mieszkańców danej społeczności wyliczane były na

²⁷³ Materiały zostały znalezione około XIX w. przez egiptologa Williama Johna Bankesa, jednakże do początku pierwszej dekady XXI w. były przechowywane w rezydencji w Dorset.

²⁷⁴ Trudności rolników z zapłatą podatku pogłównego dobrze ukazują słowa Muhsa, „(...) życie rolników było na tyle ciężkie, że co roku popadali w długi, musieli sprzedawać swoje zbiory daktyli, aby opłacić podatki”.

²⁷⁵ Szerzej: B. Muhs, *Tax Receipts, Taxpayers, and Taxes in Early Ptolemaic Thebes*, “University of Chicago Oriental Institute Publications” 2005, Vol. 126; B. Muhs, *The ancient Egyptian economy: 3000-30BCE*, Cambridge University Press, Cambridge 2016; S. Morris, *Egyptians' ancient tax burden revealed*, “The Guardian” 2007.

²⁷⁶ Wraz z biegiem czasu w okresie Cesarstwa Rzymskiego pobierano również inne podatki tj. cło. Jednakże, z uwagi na problematykę tej pracy, skupiono się na genezie podatków obciążających dochody osobiste.

podobnej zasadzie jak w przypadku podatków majątkowych. Upływ czasu, a wraz z nim dalsza ekspansja Rzymu²⁷⁷ związana była z nieustannie rosnącą administracją, czego skutkiem były coraz wyższe koszty poboru podatków (*tax transactioncost*). Poza tym, z biegiem lat zamożni mieszkańcy podbitych prowincji coraz częściej uskarżali się na nadmierny fiskalizm, niejednokrotnie prowadzący do niespłacalnych długów podatkowych. Wszystko to przyczyniło się do wprowadzonych pod koniec I w. p.n.e. przez cesarza Augusta zmian w systemie podatków. Podatki majątkowe zostały zastąpione zryczałtowanym podatkiem pogłównym.

Jak zauważa Zdzisław Fedorowicz, pogłównie obciążało także tylko ludność prowincji, a zatem mieszkańcy metropolii byli od niego wolni. Był to podatek ryczałtowo-repartycyjny, który opierał się na globalnych kwotach wyznaczanych przez senat bądź cesarza dla danej prowincji. Następnie dzielono go na poszczególne administracje między podatników danego regionu. W celu ustalenia ryczałtu obciążającego poszczególne prowincje cyklicznie przeprowadzano spisy ludności. Wysokość pogłównego nie była jednolita we wszystkich prowincjach, a nawet była różnicowana w poszczególnych jej regionach (częściach). Przy ustalaniu indywidualnej wysokości tego podatku znaczenie miała już nie tylko dysproporcja (różnicowanie) względem majątku, ale także dochody podatnika²⁷⁸.

Pomimo, że nie zachowały się dokumenty źródłowe, na podstawie których z całą pewnością można by odtworzyć konstrukcję podatków obciążających dochody ludności w Rzymie²⁷⁹, to wczytując się w pozostawione opracowania łatwo dostrzec fiskalne znaczenie pobieranych danin. Wymownie ukazują to stosowane wówczas tortury, których celem było wyegzekwowanie niezapłaconej kwoty podatku. Drakońskie traktowanie niewypłacalnych dłużników podatkowych²⁸⁰ (*insolvent debtors*) zostało złagodzone dopiero za czasów Konstantyna Wielkiego (306-337 n.e.). Jak podaje Edward Gibbon, w Kodeksie Teodozjańskim zachowały się zapiski, z których wynika, że Konstantyn Wielki „(...) dobrodusznie wprowadził kary przestronnego i przewiewnego więzienia” w miejsce wcześniej stosowanych kar chłosty, bądź łoża tortur²⁸¹.

²⁷⁷ W trakcie, której nastąpiło przekształcenie republikańskiego ustroju w Cesarstwo Rzymskie. Wpłynęło to na wzrost znaczenia własności publicznej takiej jak ziemia i inne nieruchomości (pałace, wille, kopalnie). Warto dodać, że w prowincjach zagarniętych przez Rzym (wyłączając Włochy) ziemia stawała się własnością publiczną, która na ogół była przekazywana w posiadanie dotychczasowym użytkownikom. Jednakże pod warunkiem uiszczania daniny. Wskazany podatek wraz z wspomnianym wcześniej pogłównym, jak stwierdza Z. Fedorowicz to jedna z przesłanek początków kształtowania się systemu podatkowego.

²⁷⁸ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op.cit., 1998, s. B/13-14, 16.

²⁷⁹ Ibidem, s. B/16.

²⁸⁰ W tym miejscu warto wspomnieć, że ludność stosunkowo mocno uskarżała się wówczas na podatki bezpośrednie.

²⁸¹ E. Gibbon, *The History Of The Decline And Fall Of The Roman Empire*, “Harper&Brothers” 1836, Vol. 2, Rozdział XVII.

Dziesięcina, której podstawą wyliczenia była: wielkość produkcji, plonów bądź zarobków, bądź po prostu miejsca zatrudnienia początkowo obowiązywała w państwach-miastach starożytnej Grecji. Poza starożytną Grecją, jak przekonuje Dominic Frisby, dziesięcina nie dotyczyła jedynie czasów biblijnych²⁸², a była również obecna w innych archaicznych kulturach, tj.: chińskiej, indyjskiej, kartagińskiej, fenickiej, a nawet arabskiej²⁸³.

Wraz z upływem czasu, przemiany struktury gospodarczej Aten powodowały również zmiany ustrojowe. Władza królewska w archaicznych państwach-miastach greckich zawsze była ograniczona. Król podejmował decyzje w sferze ustawodawczej oraz pełnił funkcję sędziego. Natomiast najważniejsze decyzje (tj. wyprawy wojenne, zawierane pokoje) podejmowane były w trakcie zgromadzenia ludowego. Nawet tak umiarkowany sposób sprawowania władzy z biegiem lat został ograniczony. Władza królewska znacząco straciła na znaczeniu, a na jej miejsce wprowadzono stanowiska najwyższych urzędników – archontów²⁸⁴, których wybierano w liczbie dziesięciu na roczną kadencję.²⁸⁵

W okresie VI-V w. p.n.e. system podatkowy, a w szczególności opodatkowanie dochodów osobistych, ukształtowane zostało na fundamencie *stricto* wolnościowym. Dominik Frisby, autor głośnej książki pt. *Daylight Robbery – How Tax Shaped Our Past And Will Change Our Future*²⁸⁶, dobitnie ujmując to słowami „(...) wolność lub despotyzm społeczny mógł być mierzony poprzez ówczesne opodatkowanie²⁸⁷”, które miało charakter podatku głównego obciążającego dochody osobiste (tzw. *liturgia*). W starożytnych Atenach podatki bezpośrednio płaciła ta część społeczeństwa, która posiadała największą zdolność płatniczą, tj.

²⁸² Szerzej na temat dziesięciny z czasów Biblijnych: *Stary Testament, 1 Księga Samuela*, 15-20. Cyt.: „15. Zasiaj wasze i winnice obciąży dziesięciną i odda ją swoim dworzanom i sługom. 16. Weźmie wam również waszych niewolników, niewolnice, waszych najlepszych młodzieńców i osły wasze i zatrudni pracą dla siebie. 17. Nałóż dziesięcinę na trzodę waszą, wy zaś będziecie jego sługami.

²⁸³ D. Frisby, *Daylight Robbery – How Tax Shaped Our Past And Will Change Our Future*, Wydawnictwo Penguin Random House UK, 2019.

²⁸⁴ Archon to słowo wywodzące się z języka greckiego oznaczające władzę; być pierwszym; rządzić. W starożytność archon-eponimos pełnił urząd głównego (najwyższego) sędziego, który wybierany był początkowo na 10 lat, jednakże z biegiem czasu skrócono kadencję do jednego roku. Urząd ten zyskał na znaczeniu w okresie archaicznym (*archaicperiod*), gdy władzę królów zastąpili arystokraci (ustrój oligariczny). Archon-eponimos sprawował władzę wykonawczą i był przewodniczącym najwyższej rady arystokratów tj. areopagu. Co ciekawe, historycy pozytywnie oceniają przeprowadzone przez Solona reformy gospodarcze, a także wprowadzone w okresie jego rządów prawodawstwo torujące drogę demokracji ateńskiej. Wystarczy przytoczyć takie przykłady jak zniesienie niewoli za długi, wykupienie Ateńczyków sprzedanych w niewolę, czy też zakaz udzielania pożyczek pod zastaw wolności osobistej. Archoni w ramach pełnionych obowiązków zajmowali się prawami człowieka. *Encyclopaedia Britannica*, <https://www.britannica.com/topic/archon-ancient-Greek-magistrate>; <https://www.britannica.com/biography/Solon> (dostęp 12.08.2021).

²⁸⁵ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op.cit., s. B/9.

²⁸⁶ D. Frisby, *Daylight Robbery...*, op.cit.

²⁸⁷ (...) the liberty or despotism of a society could be measured by its system of taxes.

jedynie najbogatsi²⁸⁸ (mniej niż 1% ogółu ludności). Z punktu widzenia technik skarbowości rozwijanych na przestrzeni lat, takie rozwiązanie jest niemal równoznaczne z kwotą wolną od opodatkowania, która obejmuje wszystkich mniej zamożnych obywateli od najbogatszych arystokratów. W razie nieobecności powyższej zasady, mniej zamożni mieszkańcy na wzór starożytnego Rzymu lub innych krajów płaciliby wspomniany podatek.

Z perspektywy czasu, rozwiązania zastosowane w starożytnej Grecji mogą wydawać się „zdumiewające” bądź nawet niewiarygodne. Niemniej jednak mimo upływu lat zastosowana wtedy technika skarbowa wydaje się ciekawa. Warte uwagi są rozwiązania, które w znacznej mierze oparto na normatywnych fundamentach m.in.: koncepcji wolności i sprawiedliwości. Z perspektywy konstrukcji podatku oraz jego poboru warto zwrócić uwagę na niskie koszty poboru podatku²⁸⁹ oraz „przestrzeganie” zasady zdolności płatniczej podatnika. Ponadto, to podatnicy w znacznej mierze decydowali na co zostaną przeznaczone uzyskane środki publiczne. Jak zgodnie oceniają historycy, ten silnie wolnościowy (liberalny) system płacenia podatków bezpośrednich w Atenach był powszechnie akceptowany zarówno przez zamożnych, jak i biednych mieszkańców poszczególnych klas społecznych. Co istotne – jak przekonuje D. Frisby – danina ta nie była sposobem bezpośredniego podziału bogactwa zamożnych między innych obywateli Aten. Konstrukcja omawianego podatku została oparta na tzw. dobrowolnej *liturgii*²⁹⁰.

Zamożni obywatele Aten, jak pisze znawca historii starożytnego świata Thomas Martin, chętnie płacili podatki, ponieważ pragnęli sukcesu publicznego i społecznego uznania na miarę bohaterów wojennych²⁹¹. W okresie, gdy miasto potrzebowało jakiegoś dobra publicznego np.: nowego mostu, drogi, ale także zorganizowania wydarzenia sportowego, sakralnego czy też o charakterze rozrywkowym lub kulturowym publicznie ogłaszano „zapotrzebowanie na środki publiczne”. Środków tych dostarczali *liturgiści* w ramach płaconej daniny, która na wzór

²⁸⁸ T. Martin, *Only the richest ancient Athenians paid taxes – and they bragged about it*, [w:] *The Conversation Trust (UK)*, <https://theconversation.com/> (dostęp 20.08.2021); Z. Fedorowicz, *Historia podatków...* op.cit., s. B/11.D. Frisby, *Daylight Robbery – How Tax Shaped Our Past And Will Change Our Future*, Wydawnictwo Penguın Random House UK, 2019.

²⁸⁹ Niskie koszty poboru podatku wiązały się przede wszystkim ze stosunkowo prostą strukturą administracyjną, którą mógł nadzorować *liturgista*. Nadzór ten zazwyczaj sprawowały osoby kompetentne w danej dziedzinie, gdyż ewentualne niepowodzenie wiązało się z utratą dobrej reputacji *liturgisty*.

²⁹⁰ Liturgia to słowo wywodzące się ze starożytnej Grecji *leitourgia* co oznaczało „służbę publiczną” a także „pracę ludu”. *Leitourgia* to także idea dobroczynności, służby publicznej i samopoświęcenia, której korzenie sięgają mitologii greckiej. Ta idea była głęboko zakorzeniona w psychice starożytnych Greków. Jak zauważa profesor T. Martin, zamożność liturgistów dobrze obrazuje to, że pokrycie najdroższej liturgii tj. danina z przeznaczeniem na obronę narodową równała się wydatkom, które przeciętny wykwalifikowany robotnik zarabiał przez około 10-20 lat. Warto dodać, że w kolejnych stuleciach słowo to utraciło swoje pierwotne znaczenie i od około II w. n.e. jest to termin odnoszący się ściśle do uroczystości religijnych.

²⁹¹ T. Martin, *Only the...*, op.cit.

pogłównego obciążała dochody osobiste. W Atenach – w zależności od okresu – było od 300 do 1200 liturgistów. W większości osoby odpowiedzialne za liturgię zgłaszały się na ochotnika, chociaż niektóre były wyznaczane. Liturgiści, którzy nie chcieli brać udziału w opisywanych praktykach narażali się na publiczną pogardę. Wyznaczony liturgista, który nie chciał płacić daniny argumentując to tym, że inny obywatel jest w rzeczywistości bogatszy, miał możliwość zaskarżenia tej decyzji. Efektem wniesionej i rozpatrzonej skargi mogła być nawet zamiana majątków w sytuacji, gdy wskazany (bogatszy obywatel) również nie chciał płacić daniny²⁹². Praktyka ta – patrząc z perspektywy ówczesnego systemu wartości – wydaje się być sprawiedliwym podejściem – a przynajmniej poniekąd.

Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy *liturgia* ukształtowała się jedynie w wyniku ustroju polityczno-ekonomicznego starożytnej Grecji. Poczucie obowiązku, które mogłoby wynikać ze społecznej presji, z uwagi na nierówny udział w dochodach danej gminy, nie wydaje się jedyną przesłanką z powodu, której najbogatsi decydowali się na zostanie *liturgistą*. Greckim arystokratom w zamian za płacone podatki przysługiwały różnorodne przywileje, do których zaliczyć należy m.in.: prawo zbudowania własnego pomnika w widocznym centrum miasta, czy uzyskanie tytułu użytecznego obywatela (*a useful citizen*). Status *a usefull citizen* wzbudzał powszechny podziw, szacunek i uznanie na wzór bohaterów wojennych. Warto dodać, że o ile w poprzednich okresach status bohatera (*herosa*) mógł uzyskać jedynie wojownik, to później taki status był do zdobycia w zamian za podjęte działania w interesie publicznym dla dobra innych. Nie bez znaczenia pozostają również korzyści polityczne oraz gospodarcze, do których zaliczyć można uznanie nie tylko wśród „zwykłych” ludzi, ale także wśród najbogatszych oraz wpływowych elit.

Przyjętą zasadę „dobrowolności” daniny tłumaczyć można zwyczajnym egoizmem i poczuciem własnego interesu. Co więcej, *liturgiści* często decydowali się na wnoszenie daniny niejednokrotnie wyższej niż wynikałoby to z posiadanego majątku, bowiem zdarzały się przypadki wpłacania kwot kilka razy większych niż wynikało to z kwoty wyliczanej. Tak też ukształtowana „danina” zapewniała najważniejsze dobra publiczne włącznie z obroną wojskową kraju. System podatkowy na wzór *liturgii* utrzymywał ateńską „demokrację” przez wiele lat. Dopiero rosnące koszty wojny peloponeskiej (ok. 430-400 r. p.n.e.) spowodowały zanik *liturgii*, w miejsce której wprowadzono powszechnie płacone podatki bezpośrednie od majątku tzw. *eisphora*²⁹³.

²⁹² D. Frisby, *Daylight Robbery...*, op.cit.

²⁹³ Ibidem.

Na zakończenie warto wspomnieć, że podatki pobierane w okresie feudalizmu były traktowane przez panujących za świadczenia (zwyczajne), które należy się panującym bez jakiegokolwiek uzasadnienia oraz akceptacji po stronie podatnika. Dopiero w sytuacjach, gdy władcom feudalnym nie wystarczało środków na pokrycie aktualnie realizowanych działań zwracano się do wasali i innych poddanych z prośbą o „pomoc”. Pomoc ta, w postaci nadzwyczajnych podatków była pobierana najczęściej od majątków, tj.: gruntów, domów i innych nieruchomości²⁹⁴. W przypadku osób, które nie dysponowały nieruchomościami podatki nadzwyczajne pobierano w zależności od wykonywanego zawodu, bądź miejsca zatrudnienia, tj.: rzemiosła, handlu, produkcji etc. W efekcie ukształtowało to formę ryczałtowego podatku pogłównego funkcjonującego w okresie feudalizmu. Początkowo przy wymiarze tych podatków przestrzegano zasady powszechności. Obciążenia rozkładane były pomiędzy wszystkich poddanych. Jednakże wraz z biegiem lat odstępowano od tej zasady poprzez przyznawanie zwolnień stanom wyższym, tj. szlachcie i duchowieństwu.

Nakładanie nadzwyczajnych podatków wymagało zgody poddanych. I tak, we Francji były powołane instytucje, których rolą było dokonywanie oceny legalności wprowadzanych dodatkowych podatków nadzwyczajnych. Jednakże po latach łatwo zauważyć, że te instytucje, tak jak wiele innych, na przestrzeni lat były władzą stworzoną na potrzeby opinii publicznej. Przykładowo we Francji wspomniane instytucje nie były zwoływane przez 175 lat w okresie od 1614 do 1789 r. Warto też dodać, że podobnie jak w poprzednich okresach, tak również końcowy okres ustroju feudalnego przejawiał się m.in.: niedostatkiem dochodów publicznych, rosnącymi wydatkami, a przede wszystkim walką o zniesienie przywilejów podatkowych, które posiadali jedynie przedstawiciele najwyższych klas społecznych wraz z duchowieństwem.

Podsumowując, postulaty ludności pod koniec okresu feudalizmu sprowadzały się do przywrócenia powszechności opodatkowania. W tym argumencie upatrywano szans na dodatkowe środki publiczne, które zdaniem „protestującej” klasy pracującej mogłyby wesprzeć rozwój społeczno-gospodarczy, a w szczególności rozwój przemysłu i handlu²⁹⁵. Upadek feudalnych stosunków produkcji w poszczególnych krajach europejskich przybierał różne formy. W niektórych, jak np. we Francji, były to przemiany stricto rewolucyjne, w innych jak np. w Anglii, Prusach przemiany te przebiegały łagodniej, tzw. drogą ewolucyjną. W początkowym okresie były to przemiany najbardziej krępujących rozwój kapitalizmu cech feudalnych, tj.

²⁹⁴ Warto zauważyć, że nadzwyczajne podatki były pewnego rodzaju nadbudową nad pobieranymi „na co dzień” podatkami. Tego rodzaju konstrukcja rozszerzana o dodatkowe obciążenia wprowadzana była np. w Polsce w okresie PRL, ale również zdaniem niektórych badaczy w okresie po 1991 r.

²⁹⁵ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op. cit., s. B/17-23.

stosunków społecznych oraz ekonomicznych (np. przywiązanie chłopów do ziemi). Z kolei w sferze ustrojowej ewolucja następowała poprzez stopniowe przekształcanie monarchii absolutnej w konstytucyjno-parlamentarną.

Zdaniem Z. Fedorowicza, sposób, rodzaj oraz typ tych wskazanych przemian miał ważny wpływ na kształt systemu podatkowego w przyszłości. Wśród najważniejszych zagadnień podkreślić należy przemiany w hierarchii społecznej, sferze gospodarczej (*stricto* kapitalistyczny system produkcji, pracy), a także przemiany polityczno-ustrojowe, jakie dokonały się w okresie XVIII, a wcześniej na przełomie XVI-XVII w. Te ostatnie związane były z rosnącą rolą parlamentu, który miał coraz większy wpływ na kształt reformowanego systemu podatkowego. Powstającej „klasie kapitalistów” zależało, aby kierunek zmian prawnopodatkowych zmierzał w stronę powszechności rozłożenia obciążeń podatkowych, bowiem „młodzi kapitaliści” dostrzegali, jak bardzo destrukcyjne dla sfery gospodarczej (tj. akumulacji kapitału, rozwoju przedsiębiorstw, handlu, a szczególnie ważnej wówczas żegludze i kształtującej się wolnej konkurencji gospodarczej), jest nierówne rozłożenie ciężaru podatkowego²⁹⁶. Kolejnym wartym uwagi efektem rewolucji z okresu oświecenia²⁹⁷ jest proces rozdzielania własności (majątku) władcy od majątku publicznego. Otrzymywane z podatków środki publiczne rozdysponowywano coraz częściej na powszechnie dostępne dobra. Jednak tak ukształtowane reformy podatkowe nie były jeszcze przejawem funkcji redystrybucyjnej podatku, a przede wszystkim jego funkcji fiskalnej, dzięki której finansowano wydatki.

2.2. Ewolucja konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych w okresie nowożytnym

Konstrukcja opodatkowania dochodów osobistych początkowo oparta na podatku ogólnym ewoluowała przez setki lat. Współcześnie znana konstrukcja podatku dochodowego została zapoczątkowana w Anglii w XVIII w. Amerykański myśliciel Charles R. Metzger okres ten tytułuje słowami *The governmental trend towards this form of taxation in the past few centuries*²⁹⁸. Określenie to, użyte w kontekście podatku dochodowego, wymownie podkreśla kierunek zmian w opodatkowywaniu dochodu. W tym okresie źródła podatku upatrywano według zasady czystego dochodu. Zmiana konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych

²⁹⁶ Ibidem, s. B/23.

²⁹⁷ Najbardziej dosadnym przejawem tego procesu są ówczesne rewolucje tj.: Rewolucja Wspania, Rewolucja Amerykańska oraz Rewolucja Francuska. Znaczenie w rozwoju państw nowożytnych, a przede wszystkim w ograniczeniu samowolnego nakładania podatków przez panujących miała przyjęta w 1789 r. we Francji Deklaracja Praw Człowieka i Obywatela.

²⁹⁸ Chr. R. Metzger, *Brief history...*, op.cit., s. 662.

spowodowała, że przez wiele lat podatek pełnił jedynie swoją podstawową funkcję fiskalną. Nie usprawiedliwiano instytucji podatku od dochodów redystrybucją, która miałaby zapewniać sprawiedliwość. Co więcej, wydaje się, że ograniczenie własności, jaką stanowi dochód na potrzeby wówczas toczonych wojen, wydało się w zasadzie racjonalne²⁹⁹, a może nawet sprawiedliwe.

Tabela 1. Wprowadzenie podatków od dochodów osobistych w poszczególnych krajach na świecie w okresie od końca XVII w. do początku XXw.

Data	Kraj	Przesłanka wprowadzenia podatku
1799	Anglia	wojny napoleońskie; podatek dochodowy
1815	Anglia	uchylenie ustawy o podatku dochodowym
1834	Saksonia	-
1842	Anglia	ponowne uchwalenie podatku dochodowego; obowiązuje do dziś
1861	Stany Zjednoczone	wojna secesyjna; uchwalenie podatku dochodowego
1863-1864	Finlandia	wprowadzona, a następnie uchylono 1895 r. z powodu niespełnienia oczekiwań fiskalnych
1864	Włochy	przyjęcie podatku dochodowego; obowiązuje do dziś
1871-1872	Niemcy	
1872	Stany Zjednoczone	uchylenie podatku dochodowego z czasów wojny secesyjnej
1872	Filipiny	pod panowaniem hiszpańskim
1882	Norwegia	-
1884	Australia Południowa i Badenia	-
1886	Indie	-
1891	Nowa Zelandia i Luxemburg	-
1892	Alzacja-Lotaryngia	-
1892-1893	Holandia	-
1894	Lippe-Detmold	przyjęcie przez Stany Zjednoczone praw, które w 1895 r. uznane zostały za niekonstytucyjne
1895	Wiktoria i Nowa Południowa Walia	-
1896	Saxe-Altenburg	-
1897	Szwecja	-
1899	Japonia, Dominikana, Brunswick and Hesse	-
1900	Wyspy Leeward	-

²⁹⁹ Oczywiście, jest to wątpliwe etycznie.

1901	Hawaje	prawo dotyczące podatku skopiowane zostało z ustawy Stanów Zjednoczonych z 1894 r.
1902	Hiszpania, Queensland, Tasmania	ustawa zbliżona do opodatkowania dochodów
1903	Dania, Kolumbia Brytyjska, niektóre kraje niemieckie	przyjęcie ustaw ogólnych
1904	Panama i Przylądek Dobrej Nadziei	-
1905	St. Vincent and the Grenadines	-
1907	Australia Zachodnia	-

Źródło: opracowano na podstawie Chr. R. Metzger, *Brief history...*, op.cit., s. 662-663.

W opracowaniu Chr. R. Metzgera odnaleźć można listę krajów, które jako jedne z pierwszych na świecie wprowadziły podatki od dochodów osobistych. Lista krajów przedstawionych w tabeli 1 obejmuje okres od końca XVIII do początku XX w. W niektórych przypadkach zostały podane przesłanki, oficjalnie ogłaszane podczas wprowadzania podatku³⁰⁰.

Wprowadzony w 1799 r. podatek dochodowy w Anglii według badaczy zapoczątkował konstrukcję, która pomimo zachodzących na przestrzeni lat zmian społecznych, gospodarczych, czy też politycznych i ustrojowych, pozostała do dziś. W Anglii do uchwalenia podatku przyczynił się m.in.: William Pitt (1759-1806) ówczesny premier, a także Kanclerz Skarbu (*Chancellor of the Exchequer*)³⁰¹. Podatek ten został uchwalony pomimo sprzeciwu wielu różnych środowisk zawodowych oraz społecznych. Ten przykład ukazuje silną i znaczącą pozycję premiera. Nawet wobec ukształtowanego już parlamentu. Podatek pobierano od odchołów przekraczających 60 funtów rocznie przy średnich rocznych dochodach na poziomie ok. 20 funtów. Najwyższą stawką, która wynosiła 10%, opodatkowano ludzi uzyskujących dochody wyższe niż 200 funtów rocznie. Wprowadzany podatek rządzący uzasadniali zapotrzebowaniem na środki publiczne, które wynika z toczonej z Napoleonem wojny. Większość społeczeństwa popierała prowadzone działania wojenne. Na uwagę zasługuje też wysoka kwota wolna od podatku oraz opodatkowanie najwyższą stawką osób uzyskujących dziesięciokrotnie wyższy dochód niż przeciętnie³⁰².

³⁰⁰Chr. R. Metzger, *Brief history...*, op.cit., s. 662-663.

³⁰¹Warto dodać, że Wielka Brytania miała za sobą Rewolucję Wspaniałą, która ugruntowała pozycję parlamentu. Niezależnie od aktualnie rządzącej partii tj torysi bądź wigowie, promowali interesy brytyjskiego obywatela oraz kapitału. Analiza korzyści z perspektywy aksjologii ekonomii nie stanowi przedmiotu badania niniejszej pracy, jednakże finansowanie działań wojennych przez bogatszą część społeczeństwa wydaje się liberalnym oraz stosunkowo sprawiedliwym, bo również korzystnym dla klasy pracującej obywateli. Przeznaczenie tego podatku odczytywać można jako zabezpieczenie nie tylko kapitału ale i miejsc pracy. Oczywiście, jest to też dyskusyjne etycznie.

³⁰²Chr. R. Metzger, *Brief history...*, op.cit.; R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Robert Gwiazdowski i Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego,

Wydaje się, że początkowa akceptacja podatku, która nastąpiła po wprowadzeniu daniny wiązała się m.in.: z powszechną akceptacją celu, na jaki przeznaczony był podatek (pełniący wówczas jedynie funkcje fiskalną), a także postrzeganie tego celu jako brytyjskiego interesu gospodarczo-politycznego. Nie bez znaczenia pozostała stosunkowo spora „wolność od podatku”, bowiem dopiero trzykrotnie wyższe dochody niż średnie w danym roku obciążone były podatkiem dochodowym.

Podatek dochodowy w Anglii został zniesiony po podpisaniu pokoju w Amiens w 1802 r.³⁰³. Dochód obywateli Anglii pozostawał wolny od opodatkowania jedynie przez dwa kolejne lata, gdyż w 1804 r. opodatkowanie dochodów wprowadzono po raz kolejny. Dokonano zmian w konstrukcji podatku. Kwota wolna od podatku została ustalona na niższym poziomie ,tj. 50 funtów, a najwyższa stawka początkowo wynosiła 5%. Jednakże z biegiem czasu została ona ponownie podniesiona do 10% uzyskiwanych dochodów.

Podatek ten po raz kolejny miał pełnić przede wszystkim funkcję fiskalną. Anglia potrzebowała dochodów na dalsze prowadzenie wojen z Francją. Warto dodać, że społeczeństwo popierało ten konflikt zbrojny. Mimo to, ponowne wprowadzenie opodatkowania dochodów spotkało się z powszechną krytyką. Sprzeciw społeczeństwa wobec powtórnego uszczuplenia ich dochodów w swoim opracowaniu opisuje wybitny amerykański badacz Alvin Rabushka (1940-). Jego zdaniem panujące wówczas nastroje najlepiej oddają słowa „(...) podatek dochodowy jest ciężarem zbyt ohydny, by nakładać go na człowieka, gdyż ujawnia stan jego finansów urzędnikowi podatkowemu”³⁰⁴. Czytając „między wierszami” można dostrzec fundamentalne wartości, które narusza podatek dochodowy – własność, indywidualizm, ale również wolność – które ukazuje Alvin Rabushka. Dostrzegł to jeszcze w okresie oświecenia John Locke, który twierdził, że to prawo do własności czyni ludzi prawdziwie wolnymi oraz w znacznej części niezależnymi od władzy.

W 1816 r. Parlament Brytyjski uchylił ponownie podatek dochodowy, a także nakazał zniszczenie wszystkich złożonych deklaracji podatkowych. Część urzędników nie zastosowała się do polecenia parlamentu. Działania te ułatwiły kontrolę podatkową w kolejnych dekadach, w których przywrócono opodatkowanie dochodów. Przewaga informacyjna urzędników wynikająca z posiadanych „wbrew decyzji parlamentu” dokumentów w sposób oczywisty złamała zasadę równości wobec prawa. Oczywiście z perspektywy lat zachowane dokumenty

Warszawa 2007; M. Jaszczyński, *Funkcje podatków w gospodarce*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2017, nr 1(25), s. 215-230; Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op.cit., s. B/25.

³⁰³ Chr. R. Metzger, *Brief history...*, op.cit.; R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit.,

³⁰⁴ A. Rabushka, *Od Adama Smitha do bogactwa Ameryki*, Wydawnictwo Centrum Analiz Sejmowych, Warszawa 1996, s. 56.

archiwalne mają spore znaczenie jako cenne źródło badawcze. Jednakże, jak dosadnie konstatuje Robert Gwiazdowski „(...) historia ta pokazuje, w jaki sposób administracja fiskalna już wówczas traktowała przepisy prawne”³⁰⁵.

Podatek dochodowy został ponownie przywrócony przez brytyjski parlament w trakcie reformy podatkowej w 1842 r. Wprowadzona konstrukcja podatku rozróżniała pięć zasadniczych grup (źródeł) powstawania dochodu tzw. cedułów. To ważny aspekt, zarówno z perspektywy historii techniki skarbowości, jak i sprawiedliwości, którą zapewniać miała zróżnicowana i zależna od źródła stawka podatku. Wprowadzony podatek dotyczył dochodów z nieruchomości, kapitału, wolnej działalności zarobkowej (przedsiębiorczości), a także płac i pensji publicznych. Podatek cedularny pobierany był według proporcjonalnej stopy od poszczególnych cedułów³⁰⁶.

W Parlamencie Brytyjskim wielokrotnie podejmowano dyskusje nad zasadnością opodatkowania dochodu. William Ewart Gladston, czterokrotnie wybrany na urząd premiera, w wielu dyskusjach parlamentarnych zwracał uwagę, że opodatkowanie dochodu powinno być tymczasowym rozwiązaniem, ograniczonym jedynie do przejściowego zapotrzebowania na środki publiczne w celu osiągnięcia równowagi budżetowej. Argument ten stosunkowo dobrze ukazuje pełnienie przez podatek dochodowy funkcji fiskalnej. W szczególności, gdy przeznaczenie zebranych środków finansowych jest transparentnie przedstawiane opinii publicznej. Zdaniem W.E. Gladston stawki powinny być równomiernie rozkładać się na wszystkich podatników. Wówczas budżet mógłby liczyć na większą wydajność fiskalną podatku, nawet przy niższych stawkach efektywnych, które płaciliby podatnicy. Ponadto, Gladston krytykował określając jako niesprawiedliwe regulacje, w których faworyzowane byłyby „wybrane” grupy społeczne:

Z perspektywy badanej w dalszej części pracy zasady równomierności należy zwrócić uwagę na kolejne dekady XIX w. w Anglii, bowiem w tym okresie pojawiły się postulaty, które sprawiedliwość utożsamiały z progresją podatkową, a także z rozbudowaniem preferencji podatkowych. To zdecydowane odejście od wartości przedstawianych wcześniej w brytyjskim parlamencie. Warto przypomnieć, że do tego czasu dostrzegano i podkreślano zasadę powszechności i równości opodatkowania, które sprowadzały się do m.in. koncepcji sprawiedliwego podatku. Z perspektywy lat zauważyć można, że propozycja rozbudowanych preferencji,

³⁰⁵ R. Gwiazdowski, *Krótką historia podatku dochodowego*, <https://www.pafere.org/2020/08/27/biblioteka-wolno-rynkowa/robert-gwiazdowski/krotka-historia-podatku-dochodowego/> (dostęp: 20.08.2020).

³⁰⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 59-60; J. Kulicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy BAS” 2011, nr 6(50), s. 3/20.

którą postulowano wraz z głośnymi hasłami sprawiedliwości miała raczej uspokoić opinię publiczną w związku z utrzymywaniem „tymczasowego podatku” niż rzeczywiście zapewnić obiecywaną sprawiedliwość.

Historia notuje wiele przypadków, w których, zarówno praktycy (przedstawiciele społeczeństwa w parlamencie, reprezentanci narodu, *member of parliament*), jak również teoretycy, dopuszczali się dysonansu, który polegał na diametralnej zmianie poglądów wraz ze zmianą zajmowanego stanowiska, bądź po prostu w obliczu zmiany partii rządzącej. Najlepszym przykładem są początkowo *stricto* liberalne przemówienia W.E. Gladstona, które wygłaszał przed nominacją na urząd premiera w latach 1868-1874 r. W.E. Gladston wielokrotnie przeciwstawiał się utrzymywaniu podatku dochodowego postulując, że po osiągnięciu równowagi budżetowej należy ten podatek w ogóle wyeliminować. Jego poglądy zmieniły się i to diametralnie po objęciu stanowiska ministra finansów już w 1859 r. Tuż po otrzymaniu nominacji podniósł podatek dochodowy, w którym najniższa stawka wzrosła z 7 na 9 pensów od funta. To dysonans polityczny, który również jak podatek dochodowy przetrwał do współczesności. Pomimo małej wiarygodności W.E. Gladstona warto wspomnieć, że w swoich przemówieniach wspominał jednocześnie, że utrzymanie podatku dochodowego w długim okresie będzie zachęcać rządzących do zwiększania wydatków, a także jak konkluduje R. Gwiazdowski, do rozszerzania struktur rządowych³⁰⁷.

Na kontynencie amerykańskim, w Stanach Zjednoczonych Ameryki, impulsem do wprowadzenia podatku dochodowego był wybuch wojny secesyjnej w 1861 r. Na początku opodatkowano jedynie dochód przekraczający 600 tys. dolarów i zastosowano progresywną skalę podatkową. Stawki określono w wysokości od 3 do 5 procent, aby w kolejnych latach zwiększyć progresję do przedziału od 3 do 5 procent. Po wojnie, w 1872 r. podatek dochodowy został zlikwidowany. Opodatkowanie dochodów ponownie wprowadzono w 1894 r. Jednakże w 1895 r. Sąd Najwyższy uznał go za sprzeczny z Konstytucją. Dopiero ratyfikacja XVI Poprawki do Konstytucji Stanów Zjednoczonych w 1913 roku umożliwiła definitywne ustanowienie podatku dochodowego. Dotyczył on jedynie kilku procent ludności, a stawki wahały się od 1 do 7 procent dochodu. Wspomnieć należy, że podczas pierwszej wojny światowej stawki zaczęły rosnąć. Poziom 25 procent opodatkowania dochodów został osiągnięty już w latach dwudziestych ubiegłego stulecia. Nie był to jednak koniec tendencji wzrostowej, ponieważ w kolejnej dekadzie, w okresie wielkiego kryzysu gospodarczego, najwyższą stawkę podatku dochodowego podniesiono do poziomu 77 procent, a podczas drugiej wojny światowej – bagatela – do

³⁰⁷ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit., s. 79.

90 procent. Stawka podatkowa ustabilizowała się na tym poziomie do lat sześćdziesiątych XX w. W okresie od trzeciej do ósmej dekady XX w. najwyższa stawka podatku federalnego podatku dochodowego w USA wynosiła średnio około 81%³⁰⁸.

W Polsce, po odzyskaniu niepodległości po pierwszej wojnie światowej, przejęto systemy podatkowe byłych państw zaborczych. Pierwowzorem wprowadzanego podatku dochodowego w Polsce był ukształtowany w poprzednich dekadach model pruskiego podatku od dochodów osobistych³⁰⁹. Jednakże systemy podatkowe byłych zaborców Polski nie były dostosowane do nowej struktury społeczno-gospodarczej, a także politycznej. Zapotrzebowanie na środki publiczne po zakończonej wojnie wymagało szybkiego wprowadzenia dochodowych danin publicznych, którymi „sprawnie” można było zarządzać w oparciu o znane techniki skarbowe. Dodatkowym utrudnieniem była potrzeba ujednoczenia systemów podatkowych, które obowiązywały w różnych regionach, a także brak doświadczonej kadry poborców podatkowych. W związku z tym, że to system pruski dysponował najbardziej rozwiniętym wówczas systemem podatkowym, to proces tworzenia m.in. podatku dochodowego został oparty na modelu wypracowanym przez Królestwo Pruskie³¹⁰. Z perspektywy lat można powiedzieć, że podatek dochodowy został wprowadzony szybko, gdyż już w 1920 r. Opodatkowanie dochodów zostało wprowadzone ustawą z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym³¹¹.

Proces unifikacji systemu podatkowego, a w tym podatku dochodowego, po pierwszej wojnie światowej był wyzwaniem, które nawet z perspektywy lat należy określić, jako stosunkowo złożone, żmudne, a przy tym bardzo czasochłonne. Próba wprowadzenia przepisów opartych na jednolitych normach podatkowych okazała się stosunkowo trudnym zadaniem, zarówno z punktu ustawodawczego (prawnego; normatywnego), jak i doktrynalnego (aksjologicznego, ekonomicznego). Zdaniem Natalii Gajl można wyróżnić kilka głównych przyczyn wspomnianych trudności. Przede wszystkim silnie oddziaływały potrzeby budżetu, których „pokłosiem” były częste zmiany ustawodawcze oraz rosnący na przestrzeni lat fiskalizm. Kolejnym niezwykle istotnym problemem okazała się rosnąca inflacja, a także zmiana pieniądza³¹². Sąd też sam proces unifikacji podatków po pierwszej wojnie światowej trwał długo i nie został w pełni zakończony nawet do wybuchu drugiej wojny światowej. Zagadnienie to dobrze ukazuje, z jaką złożonością musi mierzyć się prawodawca podejmując próby (wprowadzenia) reform podatkowych.

³⁰⁸ W. Kwaśnicki, *Z historii podatku dochodowego*, www.kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Historia_podatku_doch.pdf, Wrocław, (dostęp: 10.01.2003).

³⁰⁹ A. Mariański, *Krótką historią opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, 2018, nr 3, s. 13; M. Górski, *Niepodległość kosztuje. Początki podatku dochodowego w II Rzeczypospolitej*, „Miscellanea Historico-Iuridica”, 2018, T. XVII, z.1, s. 93-108.

³¹⁰ N. Gajl, *Historia podatków w Polsce międzywojennej – na tle porównawczym*, [w:] C. Kosikowski (red), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. B/83-84.

³¹¹ Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz.U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550).

³¹² N. Gajl, *Historia podatków...*, op.cit., s. B/83-84.

W okresie od 1944 do 1989 roku system podatkowy w Polsce, podporządkowany był modelowi scentralizowanej gospodarki socjalistycznej. Funkcjonowanie państwa w tym modelu gospodarczym oparte było w głównej mierze na dochodach z tzw. sektora uspołecznionego³¹³. Centralnie planowany model zarządzania gospodarką, a także względnie stałe dochody z „przedsiębiorstw państwowych” powodowały, że zainteresowanie podatkami było mniejsze niż w krajach o wolnorynkowym systemie gospodarczym. Niemniej jednak wraz z upływem czasu podatki obciążające dochody osobiste stawały się coraz ważniejszym instrumentem ówczesnie sprawujących władzę³¹⁴. Prywatne przedsiębiorstwa stanowiły niewielki udział w sferze gospodarczej. Działalność ich traktowano stosunkowo nieprzychylnie np. w trakcie kontroli restrykcyjnie byli traktowani pod względem prawa. W niektórych okresach działalność prywatnych przedsiębiorstw była ograniczana, a nawet likwidowana³¹⁵.

Podatek dochodowy obowiązujący w okresie międzywojennym został uchylony dekretem z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym³¹⁶. W okresie funkcjonowania gospodarki PRL wprowadzono kilka danin obciążających dochody osobiste. Wśród nich należy wymienić: podatek dochodowy, podatek uzupełniający, podatek wyrównawczy, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń, podatek dochodowy od osób prawnych, a także podatek rolny w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej³¹⁷.

W pierwszych latach funkcjonowania PRL wyodrębniono kilka konstrukcji prawnych dotyczących opodatkowania dochodów. Sektor gospodarki nieuspołecznionej opodatkowany był dwoma podatkami wprowadzonymi poprzez wydanie dekretów. Pierwszy podatek wprowadzono poprzez dekret z dnia 18 sierpnia 1945 o podatku od wynagrodzeń³¹⁸, w którym wyodrębniono wynagrodzenia z podatku dochodowego funkcjonującego przed wojną. Kolejny

³¹³ Jednostka gospodarki uspołecznionej – dalej j.g.u. – to pojęcie wywodzące się z komunistycznego podziału własności na własność społeczną (państwową, spółdzielczą i organizacji społecznych) oraz własność indywidualną. To termin, który był używany dla określenia jednostek organizacyjnych, będących najczęściej osobami prawnymi prowadzącymi działalność gospodarczą dysponując mieniem społecznym. Jednostki gospodarki uspołecznionej były traktowane – z punktu widzenia prawa – łagodniej, niż tzw. „jednostki gospodarki „nieuspołecznionej”, czyli indywidualni przedsiębiorcy. Definicja ta została usunięta z podstawowych aktów prawnych w Polsce w 1990 r.; *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998.

³¹⁴ Wraz z upływem czasu na znaczeniu przybierała nie tylko funkcja fiskalna, ale przede wszystkim funkcja represyjna, którą ówczesne władze wykorzystywały do „drastycznego” pozbawiania własności obywateli.

³¹⁵ N. Gajl, *Historia podatków...*, op.cit.s. B/85.

³¹⁶ Dekret z dnia 8.1. stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1946 nr 2 poz. 14).

³¹⁷ Art. 7 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. 1984 nr 52, poz. 268); P. Klimek, *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, No. 1 (20), s. 171.

³¹⁸ Dekret z dnia 18 sierpnia 1945 o podatku od wynagrodzeń (Dz.U. 1945 nr 38, poz. 220, ze zm., dalej zwany dekretem o podatku od wynagrodzeń z 1945 r.).

podatek wprowadzony został dekretem z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym³¹⁹. Oznacza to, że w pierwszych latach gospodarki PRL rozdzielono podatek dochodowy na dwa podatki: dochodowy i od wynagrodzeń.

Natomiast podatki sektora gospodarki uspołecznionej uregulowane zostały dekretem z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej³²⁰. Poza tym, funkcjonujące przedsiębiorstwa państwowe obciążone były wpłatami do budżetu państwa z osiągniętego zysku. Wspomniana danina była raczej integralną częścią składową systemu finansowego tych jednostek niż elementem systemu podatkowego. Jednakże wpłaty te zdaniem wielu badaczy m.in.: R. Mastalskiego, były raczej składową (integralną) częścią systemu finansowego tych jednostek, a nie elementem systemu podatkowego³²¹.

Wprowadzenie nowych form opodatkowania, a przede wszystkim wspomniane rozdzielnie opodatkowania jednostek sektora uspołecznionego od jednostek sektora nieuspołecznionego, w którym wydzielono dochody uzyskiwane z kapitału i z pracy (wynagrodzenia) umożliwiło zastosowanie stosunkowo silnej i stromej progresji w opodatkowaniu wobec arbitralnie wybranych jednostek.

Głównym fundamentem (przynajmniej w początkowym okresie PRL), na który powoływano się przy konstruowaniu danin obciążających dochody osobiste była Konstytucja PRL³²². Rządzący zapewniali o potrzebie realizowania zasady równości jako jednego z najważniejszych elementów życia społeczno-gospodarczego. Przejawem tej wartości (zasady) było zapisane w konstytucji hasło stanowiące o „(...) likwidacji klas społecznych żyjących z wyzysku robotników i chłopów”³²³). Doniosłe hasła o równości, a także szeroko rozumianej sprawiedliwości miały być realizowane m.in.: poprzez stromą progresję podatkową wraz z licznymi preferencjami podatkowymi. Efektem tak przyjętych założeń było ukształtowanie się najwyższej stawki podatku dochodowego z 1946 r. na poziomie 80%³²⁴. Spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe, które nie były objęte planem gospodarczym państwa również płaciły progresywny podatek dochodowy, którego maksymalna stawka wynosiła 65%³²⁵. Natomiast jednostki gospodarki uspołecznionej objęte planem gospodarczym państwa obłożone były podatkiem

³¹⁹ Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1946 nr 2, poz. 14, ze zm., dalej zwany dekretem o podatku dochodowym z 1946 r.).

³²⁰ Dekret z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej (Dz.U 1950 nr 44, poz. 399).

³²¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 383.

³²² Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (Dz.U. 1952 nr 33 poz. 232) dalej zwana Konstytucja PRL.

³²³ Art. 3 pkt 3 i 4 Konstytucji PRL.

³²⁴ Art. 28 ust. 1 podatku dochodowego z 1946 r.

³²⁵ Art. 18 ust. 1 podatku dochodowego z 1946 r.

dochodowym, którego wysokość nie mogła być niższa niż 10% w pierwszej skali³²⁶. W kolejnych latach fiskalizm obciążający przede wszystkim dochody ludności, ale także osoby prawne został zaostrzony i najwyższa stawka podatku dochodowego wynosiła 95%³²⁷. Zależało to od rodzaju prowadzonej działalności. Wspomniany w Konstytucji RP „Lud”³²⁸ jak dosadnie zauważa P. Klimek, stał się „bezbronną ofiarą fiskalizmu”³²⁹.

Podatek od wynagrodzeń wprowadzony został dekretem o podatku od wynagrodzeń z 1945. Podatek posiadał progresywną skalę podatkową, której stawki wynosiły od 1 do 50%³³⁰. Rządzący w rozbudowanej konstrukcji systemu opodatkowania dochodów w PRL wprowadzając podatek od wynagrodzeń z 1945, „ukryli” w tej konstrukcji opłatę (art. 13 ust. 2-3). Z perspektywy nauki o skarbowości opłata ta w rzeczywistości to podatek, który płacili pracodawcy w przypadku wypłacania wynagrodzeń niższych niż ustalony ogólnie poziom. Podatek ten miał regresywną stawkę i dopiero od pewnego poziomu pracodawcy przestawali podlegać tej „opłacie”. W kolejnych latach ówczesna władza potwierdziła podatkowy charakter wspomnianej opłaty, wprowadzając ustawę z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń³³¹. W ustawie tej konstrukcja prawna opłaty została „poprawnie” nazwana mianem „podatku uzupełniającego”.

System opodatkowania dochodów w PRL wraz z upływem czasu stawał się nie tylko coraz bardziej fiskalny, ale również złożony i skomplikowany. Przykładowo dekret o podatku dochodowym z 1948 r.³³² spowodował „podwójne opodatkowanie” niektórych osób pracujących w jednostkach gospodarki nieuspołecznionej. Na mocy artykułu 8 ust. 4 dekretu o podatku dochodowym z 1948 r. osoby opodatkowane podatkiem dochodowym, które uzyskiwały również dochody z tytułu wynagrodzenia za pracę i przekroczyły próg 360 000 zł – z wynagrodzenia za pracę – doliczały tę kwotę wynagrodzenia do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Oczywiście dochód z wynagrodzenia był wcześniej opodatkowywany podatkiem od wynagrodzeń. Konstrukcja ta miała ograniczać konsumpcje, a także postępującą z roku na roku inflację. Na bazie tej konstrukcji w kolejnych latach wyodrębniono podatek wyrównawczy³³³.

³²⁶ Art. 31 ust. 1 podatku dochodowego z 1946 r.

³²⁷ Art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1972 nr 53 poz. 339).

³²⁸ Szerzej nt. definicji pojęcia „lud” w pracy W. Zamkowskiego, *Pojęcie ludu pracującego w Konstytucji PRL*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1965, 27 z. 2, s. 25-43.

³²⁹ P. Klimek, *Wybrane aspekty...*, op.cit., s. 181-182.

³³⁰ Art. 11 podatku od wynagrodzeń z 1945 r.

³³¹ Ustawa o podatku od wynagrodzeń z dnia 4 lutego 1949 r. (Dz.U. 1949 nr 7, poz. 41, ze zm., dalej zwany podatkiem od wynagrodzeń z 1949 r.).

³³² Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1948 nr 52, poz. 414, dalej zwany dekretem o podatku dochodowym z 1948 r.).

³³³ P. Klimek, *Wybrane aspekty...*, op.cit., s. 176..

W kolejnych latach PRL jednostki osiągające dochody osobiste, które były około dwukrotnie wyższe niż przeciętnie zostały opodatkowane tzw. podatkiem wyrównawczym. Podstawą opodatkowania stanowiła nadwyżka ponad ustaloną w danym okresie kwotę. Podatek ten został wprowadzony ustawą z dnia 13 grudnia 1957 o podatku wyrównawczym³³⁴. Podatek ten był „swoistą” nadbudową, tj. dodatkowym obciążeniem fiskalnym dochodów ponad podatkiem dochodowym i podatkiem od wynagrodzeń³³⁵.

W ostatniej dekadzie PRL poza wspomnianymi podatkami obciążającymi dochody osobiste, wprowadzono na gruncie ustawy z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej³³⁶, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń. Literalnie danina ta została określona jako „opłata na rzecz Państwowego Funduszu Aktywizacji Zawodowej”. Znamienna jest dla okresu gospodarki socjalistycznej tendencja, w której pod nazwą opłaty ukrywa się *stricto* podatki. To szczególnie pejoratywne działania w kontekście danin obciążających dochód podatnika. Poza tym, nie ma wątpliwości, że świadomie i celowo próbowano ograniczyć transparentność (przejrzystość) systemu opodatkowania dochodów. Podatek ten, był kolejną próbą nie tylko przewłaszczenia uzyskiwanych dochodów, ale również „skutecznym” bodźcem hamowania rozwoju społeczno-gospodarczego. Z perspektywy lat można zauważyć, że to typowe dla ówczesnego socjalizmu narzędzie utrzymywania władzy, która wraz z upływem czasu podejmowała kolejne próby represji np.: poprzez liczne daniny wymierzone w klasę średnią. Zakres podmiotowy tego podatku obejmował zarówno jednostki sektora gospodarki uspołecznionej, jak i nieuspołecznionej. Podstawę, która została obciążona podatkiem, stanowiła kwota przyrostu wysokości wynagrodzenia ponad poziom ustalany co-rocennie przez Radę Ministrów. Konstrukcja podatku została oparta na silnie stromej progresji, która wynosiła od 40% do 500%³³⁷.

Poza wskazanymi wyżej aspektami, warto zwrócić uwagę na kwoty wolne od podatku. Przykładowo w roku 1973 kwota wolna od podatku stanowiła 4,78 krotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia. W kolejnych latach m.in.: z powodu inflacji realna wysokość kwoty

³³⁴ Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 o podatku wyrównawczym (Dz.U. z 1957 r nr 62, poz. 336, ze zm.), dalej zwana ustawą o podatku wyrównawczym z 1957 r.

³³⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., 381-382; P. Klimek, *Wybrane aspekty...*, op.cit., s. 176, 386; Warto dodać, że podatek ten wraz z upływem czasu stał się – samodzielny – podatkiem dochodowym obciążającym osoby fizyczne, w którym jako podstawę opodatkowania przyjęto dochód ogólny. Poza tym – podobnie jak w podatku dochodowym od osób fizycznych – ustalono ulgi i zwolnienia, wśród których wymienić można: inwestycje lub wydatki na budowę lub remont domu jednorodzinnego, tzw. finansowy wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni. Wspomniane wydatki pomniejszały podstawę opodatkowania. Podatek ten został uchylony dopiero w 1991 r.

³³⁶ Ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej (Dz.U. 1983 nr 75, poz. 334, ze zm.), dalej zwanej ustawą o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej z 1983 r.

³³⁷ N. Gajl, *Historia podatków...*, op.cit., s. B/111-112; P. Klimek, *Wybrane aspekty...*, op.cit., s. 176-177.

wolnej obniżała się. W 1974 r. było to 3,77 krotności, a w 1975 r. 3,06 krotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia z poprzedniego roku³³⁸. W kolejnych dekadach kwota wolna została powiązana ze źródłami dochodów. Warta uwagi jest wysoka kwota dla dochodów uzyskiwanych z działalności naukowej, artystycznej, literackiej. W latach 1977-1982 wysokość tej kwoty wynosiła 9,364 krotności przeciętnego wynagrodzenia z roku 1981. Dodać należy, że dochody z działalności artystycznej, literackiej, oświatowej podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym, tylko wtedy, gdy nie przekraczały progu opodatkowania podatkiem od wynagrodzeń. W przypadku innych dochodów były to zdecydowanie niższe kwoty wolne od opodatkowania³³⁹.

W okresie PRL wprowadzono istotną zmianę w technice ustalania zobowiązań podatkowych. Była to zmiana mająca przekonać społeczeństwo, że system opodatkowania dochodów charakteryzuje się transparentnością, a przede wszystkim, że jest to system, w którym współdziałają obywatele. Wydaje się, że celem było również stworzenie wizerunku, w którym obywatele „nadzorują” i biorą czynny udział nad przejmowaną – w myśl zasady równomierności – poprzez system podatkowy własnością. Własnością, która od tego momentu jest – przynajmniej teoretycznie – wspólna. To „rozwiązanie niewątpliwie forsujące” przekaz o „sprawiedliwości³⁴⁰”, nad którą „pieczę” sprawuje lud. W miastach zostały powołane obywatelskie komisje podatkowe, a także lustratorzy społeczni. Natomiast we wsiach organem pomocniczym w ustalaniu obciążeń podatkowych byli delegaci społeczni. Tak ukształtowane „instytucje” współdziałały przy orzekaniu o wysokości opodatkowania, wymiarze i poborze poszczególnych podatków³⁴¹.

Wprowadzenie czynnika społecznego, jak się wydaje z perspektywy lat, miało nie tylko przekonać do równości czy też sprawiedliwości opodatkowania dochodów, ale także sprawić wrażenie, że system opodatkowania skonstruowany jest z uwzględnieniem najważniejszych potrzeb ludności, które w innych systemach polityczno-ekonomicznych były pomijane, a ludność wyzyskiwana. Stąd też rosnąca na przestrzeni lat ogromna liczba preferencji podatkowych skierowana w stronę „ludu”. Wręcz przeciwnie traktowano zamożniejszych obywateli, których zaangażowanie w sferze gospodarczej spotykało się z represjami w postaci stromego fiskalizmu.

³³⁸ Przekiętne miesięczne wynagrodzenie w roku 1974 wynosiło 3185 zł (M.P. z 1990 r. nr 21, poz. 171).

³³⁹ J. Kulicki, *Rozwój podatku...*, op.cit., s. 10-11, 20.

³⁴⁰ Oczywiście chodzi o sprawiedliwość w rozumieniu ideologicznym, która forsowana była wówczas przez przedstawicieli socjalizmu.

³⁴¹ N. Gajl, *Historia podatków...*, op.cit., s. B.104.

Kolejnym przykładem ukazującym skrajną arbitralność i „rozrzutność”, która współcześnie jest określana mianem „tax expenditures” jest mnogość ulg oraz zwolnień, których katalog z roku na rok się wydłużał. Na podstawie tylko jednego artykułu 5 ust. 3 ustawy o podatku od wynagrodzeń z 1949 r. wydano 60 zarządzeń i rozporządzeń Ministra Skarbu, które w okresie jej obowiązywania (1949-1991) wprowadziły około 300 ulg i zwolnień w podatku dochodowym. Przykładowo, Minister Finansów³⁴² w latach 60-tych poprzez wydane zarządzenia całkowicie zwolnił z opodatkowania świadczenia z tytułu święta pracy górnika, hutnika i kolejarza, natomiast preferencyjnie opodatkowano premie za oszczędność paliwa, opon lub papieru³⁴³. Poza tym Minister Finansów na mocy art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od wynagrodzeń mógł w drodze rozporządzenia „zwalniać od podatku całkowicie lub częściowo niektóre grupy podatników”, a także wybrane rodzaje przychodów. Minister Finansów całkowicie arbitralnie mógł decydować o wprowadzaniu preferencji podatkowych bądź wręcz przeciwnie: „represji” w formie skrajnego fiskalizmu wobec jednostek sektora nieuspołecznionego, osób fizycznych i prawnych, a także – niepodporządkowujących – się przedsiębiorstw państwowych³⁴⁴.

Gospodarkę z okresu PRL pozytywnie oceniano za dokonania w sferze budownictwa mieszkaniowego. Czasami osiągnięcia te przypisuje się systemowi ulg i zwolnień, które stanowiły bodziec do tego rodzaju alokacji kapitału. Przykładowo, w konstrukcji podatku wyrównawczego z 1957 r. umieszczono ulgę, która dawała możliwość obniżenia podstawy opodatkowania o 100% z tytułu wydatku na zakup mieszkania lub 75% wydatku na zakup domu jednorodzinnego, bądź jego budowę³⁴⁵. W roku 1975 ulgę rozszerzono do 100% wydatków, jednakże graniczną kwotę ustalono na poziomie 400 000 zł. Sfera preferencji podatkowych w latach 70-tych XX w. była rozszerzana. Kolejne ulgi pojawiły się w ustawie z dnia 25 listopada 1970 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji³⁴⁶, oraz ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji³⁴⁷. Pomimo tego, że rozwój budownictwa w okresie gospodarki PRL był stosunkowo dynamiczny, to trudno jednoznacznie ocenić, jaki udział miały w tym preferencje umieszczone w podatkach dochodowych. Z perspektywy rozwoju społeczno-gospodarczego niewątpliwie wśród najważniejszych elementów budownictwa

³⁴² W 1950 roku przekształcono urząd Ministra Skarbu w Ministra Finansów.

³⁴³ J. Kulicki, *Rozwój podatku...*, op.cit., s. 179.

³⁴⁴ Art. 19, 28, 32 dekretu o podatku dochodowym z 1946 r.; P. Klimek, *Wybrane aspekty...*, op.cit., s. 182.

³⁴⁵ Art. 3 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o podatku wyrównawczym z 1957 r.

³⁴⁶ Ustawa z dnia 25 listopada 1970 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji (Dz.U. 1970 nr 29, poz. 246, ze zm.), dalej zwana ustawą o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji.

³⁴⁷ Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji (Dz.U. 1975 nr 45, poz. 230, ze zm.).

mieszkaniowego był system centralnego planowania, w którym określano liczbę nieruchomości mających powstawać „za wszelką cenę”.

Preferencje podatkowe były stosowane jedynie wybiórczo i arbitralnie. Dobrym przykładem jest opodatkowanie wynalazków. Poprzez – kuriozalną – definicję przychodów ustanowiono, że „(...) sprzedaż praw patentowych własnych i praw do wynalazków własnych na rzecz gospodarki uspołecznionej” (art. 8, ust. 2 lit. e)³⁴⁸ nie stanowi źródła przychodów. Skutkowało to brakiem opodatkowania dochodów uzyskiwanych poprzez sprzedaż praw do wynalazków, ale jedynie, gdy odbiorą były jednostki gospodarki uspołecznionej. Warto przypomnieć, że sprzedaż np. patentu dla jednostek sektora gospodarki nieuspołecznionej wiązała się z bardzo stromą progresją, której najwyższe stawki wynosiły 80%. Oczywiście, do dnia dzisiejszego dyskusyjne jest jaka powinna być konstrukcja ewentualnych preferencji opodatkowania w sektorze *high-tech*, czy też szeroko rozumianego sektora badań i rozwoju. Niemniej jednak represyjna struktura opodatkowania 80% podatkiem względem preferencji podatkowej, która w praktyce stanowiła zwolnienie przedmiotowe ukazuje jak władze w okresie socjalizmu manipulowały ludzką własnością. Kontrowersyjne jest zawłaszczanie przez sektor publiczny własności, nad którą ludzie pracowali długie lata. Powyżej przedstawiona konstrukcja podatku to nie tylko przewłaszczenie własności, ale również diametralne ograniczenie wolności np.: w decyzjach o indywidualnym rozdysponowaniu i alokowaniu kapitału.

Skrajnie preferencyjna konstrukcja względem sektora j.g.u. ukazuje ograniczenie wolności w dysponowaniu własnością, diametralnie ograniczoną równość w indywidualnym decydowaniu o alokacji kapitału (własności), a także ogromny dysonans opodatkowania dochodów w zależności do końcowego odbiorcy.

Rekonstrukcja historyczna pokazuje, że zastosowana progresja zmierzała do zahamowania, a nawet zlikwidowania niektórych sektorów gospodarki nieuspołecznionej³⁴⁹. Patrząc z perspektywy koncepcji wolności zauważyć trzeba, że konstrukcja opodatkowania dochodów jednostek sektora nieuspołecznionego miała na celu przejmowanie i kontrolowanie prywatnej własności. Wyrazem tego jest nie tylko fiskalizm, ale również arbitralnie przyznawane ulgi, zwolnienia, czy też diametralnie niższe i łagodniejsze regulacje obciążające dochody jednostek sektora uspołecznionego. Stąd też należy zgodzić się z tezą Janusza Szpunara (1927-1974), że państwo socjalistyczne stosunkowo świadomie przekraczało tzw. granicę opodatkowania³⁵⁰.

³⁴⁸ Dz.U. Nr 49 z 1950 r., Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym.

³⁴⁹ N. Gajl, *Historia podatków...*, op.cit., s. B/103.

³⁵⁰ Niezależnie czy za granicę przyjąć możliwie maksymalny dochód do uzyskania z tytułu danego podatku (maksymalizacja funkcji fiskalnej) czy też rozpatrywać opodatkowanie z perspektywy realizacji funkcji pozafiskalnych np. realizacja zasady równości. Szerzej: R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*,

Co więcej, w swoich arbitralnych decyzjach pozostawało bezkarne, bowiem, w Konstytucji PRL z 1952 r. nie przewidziano instytucji dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego³⁵¹.

Powyższe rozwiązania zastosowane w okresie PRL to już nie tylko fiskalizm, ale również silny trend autorytaryzmu w przejmowaniu własności, trendu typowego dla tego okresu socjalizmu. Z perspektywy dziejowej zauważyć należy, że nadmierne opodatkowanie dochodów wybranych grup społecznych, któremu towarzyszy przekonywanie opinii publicznej o sprawiedliwym „wyrównywaniu” poziomu życia zmierzało w stronę opodatkowania dochodów, które miały charakter *stricto represyjny*. Szczególnie w okresie PRL w Polsce techniki skarbowe zastosowane w konstrukcji podatków obciążających dochody osobiste były jednym z instrumentów nacjonalizacji majątku. Ponadto, to właśnie podatki pobierane od jednostek efektywnie gospodarujących przykrywały nieudolność gospodarzących jednostek sektora uspołecznionego, a także arbitralnie, a czasami „bezmyślnie” przyznawane preferencje podatkowe³⁵².

Reasumując, prowadzone w tym podrozdziale rozważania o ewolucji konstrukcji podatku dochodowego, pozwalają na stwierdzenie, że wzrost fiskalizmu od początku XIX w. okazał się tendencją kontynuowaną do czasów współczesnych. Z tego powodu powstaje pytanie: czy rzeczywiście pozbawianie znaczącej części dochodów (własności) osobistych jest uzasadnionym (sprawiedliwym) źródłem finansowania rosnących w tym okresie wydatków władzy publicznej. Jak próbuje się wykazać w tej pracy podatek z jednej strony jest narzędziem gromadzenia dochodów budżetowych, z drugiej towarzyszy temu przewłaszczenie przedmiotu opodatkowania, w tym przypadku dochodu, który zawsze jest odzwierciedleniem zaangażowanego przez człowieka kapitału lub pracy. Zatem jakakolwiek ingerencja w prawa do własności wypracowanego dochodu jest ograniczeniem jego wolności. W najprostszym ujęciu zobrazować można to czasem poświęconym na osiągnięcie wartości przywłaszczanego dochodu, który od tego momentu definiowany jest nazwą podatku od dochodów osobistych.

Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, 2007, s. 32; J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 47-49; J. Szpunar, *Zmiany obciążenia podatkiem od wynagrodzeń w latach 1945—1957*, Repozytorium AMU, s. 196. (dostęp 1/09/2021); R. Kata, *Decyzje przedsiębiorców indywidualnych w zakresie optymalizacji podatkowej*, „*Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*” 2015, nr 112, s. 47-62.

³⁵¹P. Klimek, *Wybrane aspekty...*, op.cit., s. 178.

³⁵²Ibidem, s. 180.

2.3. Stałe elementy prawnej konstrukcji podatku dochodowego

Konstrukcja współcześnie obowiązującego podatku dochodowego została zapoczątkowana wprowadzonym pod koniec XVIII w. podatkiem dochodowym w Anglii. Obowiązującą konstrukcję określano mianem cedularnej. W kolejnych latach rozwinięto podejście do konstrukcji podatku, poprzez wprowadzenie formy unitarnej oraz mieszanej. Nazewnictwo jest po niekąd umowne. Gaudemet i Molinier podatek unitarny określają jako syntetyczny, a cedularny oraz konstrukcje mieszaną definiują jako analityczną formę wymiaru podatku³⁵³.

W Polsce obowiązujący podatek od dochodów osobistych uregulowany jest ustawą z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁵⁴. Warto zwrócić uwagę, że opodatkowanie dochodów osób fizycznych w państwach będących członkami Unii Europejskiej nie zostało ujednoczone na poziomie dyrektyw unijnych. Oznacza to, że poszczególne państwa posiadają swobodę w kształtowaniu konstrukcji oraz zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych³⁵⁵.

Prawna konstrukcja podatku stanowi pomost między ideą opodatkowania, której główne fundamenty powinny opierać się na zasadach opodatkowania, a rzeczywistym wymiarem podatku. Rzeczywisty wymiar podatku dochodowego przejawia się zarówno w funkcjach fiskalnych, jak i pozafiskalnych podatku. Konstrukcja podatku to najogólniej ujmując cały pakiet procedur, instrumentów, a także powołanych instytucji, które np. w przypadku ulg decydują o końcowych rozstrzygnięciach wysokości należnego podatku. To stosunkowo złożona „architektura”, w której występuje wiele możliwych wariantów. Stąd też, jak stwierdza F. Grądalski, „bez dobrej techniki opodatkowania”³⁵⁶ nawet najlepsze idee podatkowe mogą być niezrealizowane lub – co gorsze – rzeczywistość podatkowa może przeistoczyć się w przeciwieństwo samych intencji³⁵⁷. Wśród badaczy wydaje się panować zgodność co do tego, że koncepcja podatku zawsze jest połączeniem aspektów zarówno prawnych, jak i ekonomicznych. Jak piszą profesorowie prawa Andrzej Gomułowicz i Dominik Mączyński „(...) taki jest rzeczywisty

³⁵³ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit., s. 76; szerzej: R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 267, <https://www.wbc.poznan.pl/dlibra/publication/113382/edition/125885/content> (dostęp 1.10.2021).

³⁵⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr. 80, poz. 350, z późn. zm), <https://sip.lex.pl/get/scanlex/pdf/dzienniki/1991/17095.pdf> (dostęp 1.10.2021).

³⁵⁵ W. Wójtowicz, *Teoretyczne modele opodatkowania dochodów osób fizycznych*, [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 362.

³⁵⁶ Technika opodatkowania, to zwrot niemal tożsamy z „konstrukcją opodatkowania”. To pojęcie, które utrzymało się w niektórych podręcznikach i wywodzi się prawdopodobnie ze zwrotów stosowanych przed wojną tj. „technika skarbowości” (przyp. autor).

³⁵⁷ F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004, s. 53.

charakter podatku³⁵⁸”. Przełożenie koncepcji podatkowej (tj. „idei podatkowej, przyjętych założeń dotyczących konkretnego podatku), na język przepisów prawnych jest zagadnieniem bardzo trudnym. W kanonicznej już pracy pt. *Podatki i prawo podatkowe* A. Gomułowicza i D. Mączyńskiego wymienione zostały główne problemy dotyczące konstrukcji prawnej podatku³⁵⁹:

- precyzyjnego ustalenia stanów faktycznych i prawnych podlegających opodatkowaniu,
- ustalenia zakresu podmiotowego podatku,
- zasad kształtowania podstawy opodatkowania,
- wyboru stawek i kształtu taryfy podatkowej,
- zasad przyznawania ulg i umorzeń,
- zasad określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

Należy zauważyć, że powyżej zarysowana problematyka jest silnie związana nie tylko z technicznymi aspektami prawnymi, ale przede wszystkim – konstrukcja prawna podatku – jest silnie ugruntowana w sferze aksjologicznej. Przykładowo, ustalenie zakresu podmiotowego opodatkowania dotyczy zarówno sprawiedliwości (sprawiedliwość w konstrukcji najczęściej sprowadza się do takich kategorii, jak powszechność i równość opodatkowania), jak również wolności, w tym zakresu przedmiotowego, który ustawodawca decyduje się opodatkować. Inne przykłady dotyczą uzasadnienia, dlaczego niektóre podmioty są wolne od podatku dochodowego. Z podobną problematyką prawodawca, z jednej strony zмага się, a z drugiej jest oceniany względem wskazanych wyżej koncepcji, podczas wprowadzania preferencji podatkowych.

Pomimo różnic występujących między poszczególnymi podatkami we współczesnych systemach polityczno-ekonomicznych, to w konstrukcji każdego podatku, również podatku dochodowego, można wyodrębnić stałe elementy jego prawnej konstrukcji. Stałe elementy prawnej konstrukcji podatku dotyczą bardzo szerokiego kręgu zagadnień prawnych, ekonomicznych, rachunkowych (wpływających na złożoność/skomplikowanie konstrukcji), a przede wszystkim, aksjologicznych. Istotne są również uwarunkowania dotyczące poboru podatku, tj. termin zapłaty oraz zwrot nienależnie pobranego podatku. W konstrukcji podatku dochodowego do stałych elementów należy zaliczyć³⁶⁰:

³⁵⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 148.

³⁵⁹ Ibidem, s. 148-149.

³⁶⁰ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 34.

- podmiot podatku.
- przedmiot podatku,
- podstawę opodatkowania,
- stawki i skale podatkowe.

Ponadto, w konstrukcji podatku mogą, ale nie muszą wystąpić zmienne elementy jego prawnej konstrukcji³⁶¹:

- wyłączenia podatkowe,
- zwolnienia podatkowe,
- ulgi i zniżki podatkowe,
- zwyczki podatkowe.

Jak zauważa A. Gomułowicz, ustawodawstwo podatkowe stosunkowo rzadko posługuje się terminami zarówno „podmiot podatku”, jak i „zakres podmiotowy podatku”. Najczęściej używa się określeń „podatnikami są”, „obowiązkowi podatkowemu podlegają”, „obowiązek podatkowy ciąży na”³⁶². Warto dodać, że w teorii prawa podatkowego nie ma jednolitej nomenklatury odnośnie konstrukcji prawnej podatku. W. Wójtowicz w opracowaniu pt. *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego* pisze, że „(...) konstrukcja każdego podatku zawiera elementy, które ulegają zmianom i są różne dla poszczególnych podatków. Pozwalają one odróżnić jeden podatek od drugiego. Są to więc elementy struktury podatku. W teorii prawa podatkowego są także określane, jako zmienne czy też techniczne elementy podatku”. W kontekście tej klasyfikacji W. Wójtowicz wymienia³⁶³:

- podmiot podatku,
- przedmiot podatku,
- podstawę opodatkowania,
- stawki i skale podatkowe.

Poza tym, do elementów struktury podatku W. Wójtowicz zalicza również tryb i warunki płatności, zwolnienia i ulgi, a także zwyczki podatkowe. Zauważyć można, że wymienione w opracowaniu A. Gomułowicza stałe oraz zmienne elementy prawnej konstrukcji podatku W. Wójtowicz określa, jako zmienne lub techniczne elementy struktury podatku. Natomiast pod definicją stałych elementów podatku – pomijając przymiotnik prawnych – W. Wójtowicz

³⁶¹ Ibidem, s. 34.

³⁶² A. Gomułowicz, *Konstrukcja prawna podatku*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe* Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 149.

³⁶³ W. Wójtowicz, *Elementy teorii podatku*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo Wolter Kluwer Polska, 2020, s. 156-157.

wymienia elementy zawarte w ustawowej definicji podatku, tj.³⁶⁴: publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Poza wskazanymi wyżej elementami prawnej konstrukcji podatku należy dodać, że podatek dochodowy w szczególności należy do tzw. publicznych dochodów zasadniczych. Zasadniczy charakter świadczeń podatkowych oznacza, że podstawowym celem realizowanym przez podatek jest cel fiskalny³⁶⁵. Stąd też, jak pisze Ryta Iwona Dziemianowicz, główną i najważniejszą funkcją podatku jest funkcja fiskalna, która jest „(...) dominującą funkcją (podatków przyp. aut.) we wszystkich typach gospodarek..., której kluczowe zadanie sprowadza się do gromadzenia dochodów budżetowych”³⁶⁶. Drugoplanowe, ale nie bez znaczenia, pozostają pozafiskalne funkcje podatków, np.: redystrybucyjna, stymulacyjna, alokacyjna. Przykładowo funkcja symulacyjna stanowi instrument oddziaływania państwa na podmioty gospodarcze (społeczeństwo również), a także jest elementem składowym polityki interwencyjnej państwa³⁶⁷.

Kolejną funkcją stanowiącą instrument polityki fiskalnej państwa jest funkcja redystrybucyjna, która od ponad stu lat, jak twierdzą niektórzy badacze ma zapewniać wtóry podział dochodów i bogactwa. Takie rozumienie tej funkcji utożsamiane jest najczęściej z równością bądź sprawiedliwym podziałem dochodów³⁶⁸. Redystrybucja podatkowa zawsze budziła wiele kontrowersji³⁶⁹. W obliczu wzrostu nierówności dochodowych i majątkowych społeczeństw krajów wysoko rozwiniętych T. Piketty w głośnej pracy *Kapitał XXI wieku*³⁷⁰ przekonuje, że podatek dochodowy ze względu na swą konstrukcję słabo wypełnia funkcje pozafiskalne i jest raczej mało skutecznym narzędziem „sprawiedliwego” podziału dochodu. Przesłanki występowania zarówno stymulacyjnej, jak i redystrybucyjnej funkcji podatku mają charakter subiektywny, który jest stosunkowo zależny od przyjętego systemu (polityki) zarządzania gospodarką³⁷¹. Ponadto, jak pokazuje rekonstrukcja historyczna z rozdziału 2 – funkcja

³⁶⁴ Szerzej: art. 6 Ordynacja podatkowa.

³⁶⁵ W. Wójtowicz, *Elementy teorii...*, op.cit., s. 155-156.

³⁶⁶ R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 31.

³⁶⁷ Ibidem, s. 31.

³⁶⁸ P. Felis, Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowych, [w:] J. Ickiewicz, J. Ostaszewski (red.), *Złota Księga dla Profesora dr. hab. Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, Oficyna Wydawnicza – Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2017, s. 122.

³⁶⁹ Jak zauważa R. Dziemianowicz, redystrybucja podatkowa wydaje się lepszym określeniem funkcji redystrybucyjnej podatku. Bowiem pozwala na wyraźne odróżnienie funkcji redystrybucyjnej pełnionej przez państwo (np.: redystrybucja budżetowa poprzez transfery, zasiłki socjalne), od dokonywanej tylko i wyłącznie redystrybucji poprzez podatek. Szerzej: R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 37.

³⁷⁰ T. Piketty, *Kapitał XXI wieku*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa, 2015.

³⁷¹ R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 31

redystrybucyjna często bywa wykorzystywana na potrzeby polityczne. Perspektywa dziejowa pokazuje również, że redystrybucja podatkowa rodzi coraz więcej wątpliwości. Współcześnie coraz lepiej widoczne jest, że nie są to tylko wątpliwości, co do skuteczności tej funkcji, ale także, co do skutków moralnych³⁷².

Zakres podmiotowy każdego podatku jest zawsze określony przez ustawodawcę. Najczęściej, jak zauważa R. Gwiazdowski, zakres ten bywa określany możliwie najszerzej tak, aby zwiększać bazę podatkową. Z pewnymi wyjątkami wówczas, gdy państwu zależy, aby jak najmniej osób skorzystało z danego podatku. W sensie formalnoprawnym podmiotem opodatkowania jest ten, na kim ciąży obowiązek uiszczenia podatku. Definicja ta wymaga rozróżnienia: na podmiot formalnie i materialnie obciążony podatkiem. Pomimo, że podatek dochodowy uważany jest za trudno przierzucalny na konsumenta, to warto o tej kwantyfikacji wspomnieć³⁷³. Natomiast z perspektywy prawnej konstrukcji podatku, którą dokładnie przybliży A. Gomułowicz, charakterystyczny i przyjęty w ustawodawstwie podatkowym jest sposób definiowania podmiotowości podatkowej³⁷⁴:

- ustawodawca wskazuje pozytywnie kategorię podatników podlegających obowiązkowi podatkowemu,
- ustawodawca wskazuje negatywnie kategorię podatników wyłączonych z obowiązku podatkowego.

W efekcie, konstrukcja prawna określająca „podmiot podatku” oznacza zbiór podatników pozytywnie określonych w ustawie podatkowej, przy czym zbiór należy pomniejszyć, o tę kategorię podatników, którą ustawodawca wyłączył (zwolnił) spod obowiązku podatkowego³⁷⁵.

Jak zwraca uwagę Radosław Kowalski, w ustawie o podatku dochodowym użyto sformułowania „osoba fizyczna” w charakterze cywilistycznym. Pomimo, że w przepisach prawa polskiego nie występuje jednoznaczne wyjaśnienie terminu osoby fizycznej, to bezdyskusyjnie można uznać, że jest to prawne definiowanie „każdego człowieka występującego, jako podmiot w stosunku cywilnoprawnym”, co wynika z treści art. 8 § 1 kodeksu cywilnego. Wspomniany artykuł jest częścią działu „osoby fizyczne” i określa, że „każdy człowiek ma od chwili

³⁷² A. Wildowicz-Giegiel, K. Lewskowicz-Grzegorzczak, Dyskurs o skuteczności podatku dochodowego w procesie redystrybucji dochodów we współczesnych systemach podatkowych, „Społeczeństwo i ekonomia” 2007, nr 1(7), s. 74.

³⁷³ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit., s. 64-65.

³⁷⁴ A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa, 2016, s. 150.

³⁷⁵ A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku...*, op.cit., s. 150.

urodzenia zdolność prawną³⁷⁶. Spostrzeżenia R. Kowalskiego bardzo dobrze pokazują powiązanie wskazanych wyżej aspektów prawnych, ekonomicznych tj. społecznych-gospodarczych, a przede wszystkim aksjologicznych.

Określając osobę fizyczną jako podatnika PIT, prawodawca jasno wskazuje, że jest to jedna osoba fizyczna. Nie przewidziano możliwości wystąpienia podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w charakterze zbiorczym, a co za tym idzie statusu jednego (łącznego) podatnika nie posiadają np. osoby fizyczne związane umową spółki cywilnej czy spółki osobowej prawa handlowego, które realizują wspólną działalność. Jednak zagadnienie to było w przeszłości badane przez sądy administracyjne³⁷⁷.

Szeroko określony przez prawodawcę zakres podmiotowy podatku dochodowego wymaga pewnej konkretyzacji. Jak pisze D. Mączyński, w przeciwnym przypadku za podatników np. polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych należałoby uznać wszystkich ludzi żyjących na świecie. Niezbędzie jest także wskazanie łącznika pozwalającego na powiązanie osoby fizycznej z jurysdykcją danego państwa. Takimi łącznikami w polskim systemie podatkowym są: miejsce zamieszkania oraz miejsce źródła dochodu. W zależności od tego, czy osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania na terenie kraju oraz czy w kraju znajduje się źródło jej dochodów, wyróżnić można ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy³⁷⁸.

Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają osoby fizyczne jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Osoby te podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Ustalenie miejsca zamieszkania odbywa się na podstawie autonomicznych regulacji prawa podatkowego. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która³⁷⁹:

- posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

³⁷⁶ R. Kowalski, *PIT. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el. 2020. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587816656/614096/kowalski-radoslaw-pit-komentarz-do-wybranych-przepisow?cm=RELATIONS> (dostęp 1.10.2021).

³⁷⁷ Ibidem

³⁷⁸ Mączyński D., *Państwowe podatki bezpośrednie*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 684.

³⁷⁹ Ibidem, s. 684.

Konsekwencją podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest opodatkowanie w kraju wszystkich dochodów niezależnie od tego, gdzie zostały one osiągnięte i czy zostały opodatkowane w państwie ich uzyskania. Wymiar podatku ulega jednak korekcie, z uwagi na stosowanie metod unikania podwójnego opodatkowania, których źródłem są zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i zawierane przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁸⁰.

Ograniczony obowiązek podatkowy dotyczy osób, które nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Podlegają one obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium kraju³⁸¹.

Z formalnego punktu widzenia, zakres przedmiotowy podatku wyznaczają składające się nań sytuacje i zjawiska³⁸², które ustawodawca obciąża podatkiem. Jak trafnie zauważa Feliks Grądalski, przedmiot opodatkowania jest zazwyczaj pierwszym etapem konkretyzacji wcześniej wspomnianej idei opodatkowania. Przedmiot może zostać odniesiony zarówno do szerokiego kręgu zdarzeń o niejednorodnym charakterze, jak i zdarzeń określonych konkretnie i wąsko³⁸³. Wybór między wskazanymi wariantami nie pozostaje obojętny dla podatnika.

Przedmiotem opodatkowania na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest dochód rozumiany, jako nadwyżka osiągniętych przychodów nad kosztami ich uzyskania³⁸⁴. Należy pamiętać, że pojęcie dochodu jest zwrotem języka prawnego o ściśle określonym w ustawie znaczeniu normatywnym. Oznacza to, że nie można utożsamiać dochodu w sensie ekonomicznym z dochodem podatkowym. Możliwa jest sytuacja, w której wystąpi dochód podatkowy, pomimo braku realnego przyrostu majątkowego³⁸⁵ lub wystąpi realny przyrost majątku, jednakże nie będzie on stanowił dochodu podlegającego opodatkowaniu. Co więcej, należy zwrócić uwagę, że przepisów u.p.d.o.f. nie stosuje się do niektórych rodzajów działalności, czy też zdarzeń. Powoduje to sytuację, w której pomimo wystąpienia przyrostu

³⁸⁰ Ibidem.

³⁸¹ Ibidem.

³⁸² S. Dolata, *Podstawy wiedzy...*, op.cit., s. 36-37.

³⁸³ F. Grądalski, *Wstęp do teorii...*, op.cit., s. 55.

³⁸⁴ Przedmiot opodatkowania określa art. 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

³⁸⁵ Jak zauważa R. Mastalski, podatek dochodowy od osób fizycznych w ogólnym założeniu jest oparty na teorii przyrostu czystego majątku. Oznacza to, że jest to podatek globalny (syntetyczny), obejmujący zakresem przedmiotowym wszelkie dochody, które są uzyskiwane w ciągu całego roku podatkowego. Jednakże, podobnie jak w innych regulacjach prawnych, z powodu m.in. licznych preferencji podatkowych, koncepcja ta nie jest w pełni realizowana. Szerzej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 409. Co więcej, współczesna konstrukcja podatku ma raczej charakter mieszany z przewagą konstrukcji cedularnej w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych, taka konstrukcja również nie realizuje zasady powszechności, a także równomierności.

majątkowego określonego w kategoriach dochodowych, nie będzie on uznany – w świetle ustawy – za dochód podlegający opodatkowaniu³⁸⁶.

Poza przyjętą ogólną zasadą opodatkowania dochodu należy wspomnieć o możliwości wyboru – w określonych przypadkach – opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym³⁸⁷. Podatek ten uregulowany jest ustawą z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1905 ze zm.). W przypadku tej formy podatku zakresem przedmiotowym, na podstawie którego wyznaczana jest podstawa opodatkowania, ustawodawca objął przychód bez pomniejszenia go o koszty uzyskania przychodu³⁸⁸.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych do końca 2018 r. regulowała tylko jedną daninę, tj. podatek dochodowy od osób fizycznych. Od 2019 r. u.p.d.o.f. normuje dwa podatki: podatek dochodowy od osób fizycznych oraz tzw. daninę solidarnościową, tj. nowy rodzaj podatku obciążającego osoby fizyczne, związanego z osiąganiem przez takie osoby dochodu w określonej wysokości (aktualnie powyżej 1 000 000 zł). Podatki te mają oczywiście wspólnego podatnika, a nawet zakres przedmiotowy jest ściśle ze sobą powiązany. Jednakże z formalnego punktu widzenia podatki te powinny być identyfikowane odrębnie³⁸⁹, bowiem danina solidarnościowa stanowi swoistą nadbudowę na obowiązującym podatkiem dochodowym. Stąd też zdaniem R. Kowalskiego tytuł ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest obarczony błędem, ze względu na to, że brakuje w tytule wskazania na daninę solidarnościową³⁹⁰ (czy raczej – „podatek solidarnościowy” – to sformułowanie znacznie bliższe prawdziwego charakteru (wymiaru) tej daniny). Błąd, o którym wspomina R. Kowalski w *PIT. Komentarz do wybranych przepisów* został częściowo naprawiony w nowelizacji ustawy³⁹¹. W

³⁸⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz, wyd. V*, Warszawa 2015. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587244402/456944/bartosiewicz-adam-kubacki-ryszard-pit-komentarz-wyd-v?cm=RELATIONS> (dostęp 1.10.2021).

³⁸⁷ Zryczałtowany podatek dochodowy nie stanowi odrębnego typu podatku dochodowego. Konstrukcja tego podatku sprowadza się do uproszczenia – w tym przypadku – do wyłączenia przez prawodawcę pewnego (określonego w przepisach) zakresu przychodów i dochodów osiąganych przez osoby fizyczne i opodatkowania ich w uproszczonej formie. Stąd też, w nazwie tej formy podatku użyto określenia zryczałtowany podatek dochodowy. To odniesienie do istoty ryczałtowego opodatkowania, w tym przypadku założonej z góry kwoty. Ryczałt w ujęciu obowiązującej konstrukcji prawnej podatku dochodowego w Polsce jest instytucją postępowania podatkowego, która określona została w postaci ryczałtu procentowego w przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz ryczałtu kwotowego w przypadku karty podatkowej. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit. s. 478.

³⁸⁸ M. Brzostowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz*, LEX, 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587864340/661780/brzostowska-monica-kubiesa-patrycja-pit-komentarz?cm=RELATIONS> (dostęp 1.10.2021).

³⁸⁹ R. Kowalski, *PIT. Komentarz...*, op.cit.

³⁹⁰ Ibidem.

³⁹¹ Dz.U. z 2018, 2192, art. 21.

artykule 1 u.p.d.o.f. doprecyzowano zakres przedmiotowy poprzez dodanie frazy „oraz daninę solidarnościową”. Tytuł ustawy pozostał bez zmian.

Dopiero wartościowa, bądź ilościowa konkretyzacja i kwantyfikacja przedmiotu opodatkowania, a także przyporządkowanie tych zmiennych do danego podmiotu skutkuje ustaleniem podstawy opodatkowania. To zdaniem F. Grądalskiego najważniejsze i najtrudniejsze aspekty techniki opodatkowania. Dobrze ukazuje ten problem obszerność i złożoność ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w której spora część poświęcona jest zdefiniowaniu przedmiotu i podstawy opodatkowania³⁹². To problematyka, która dotyczy nie tylko samej prawnej konstrukcji podatku, ale również aspektów aksjologicznych. Tym zagadnieniom został poświęcony rozdział piąty.

Podstawa opodatkowania to wyrażony w ujęciu ilościowym lub wartościowym przedmiot opodatkowania³⁹³. W przypadkach, gdy podstawa jest wyrażona w ujęciu ilościowym, wówczas podatek nałożony jest w jednostkach *stricto* fizycznych (np.: kilogramy, litry, metry itp.). Ten sposób ustalania podstawy opodatkowania jest stosunkowo prosty i funkcjonował przez setki lat w podatku pogłównym. Wówczas przedmiot opodatkowania „głowa” jest równy podstawie opodatkowania. To rozwiązanie zapewniające przede wszystkim prostotę. Szczególnie w podatku dochodowym pomija problemy interpretacyjne dotyczące definiowania kategorii przychodów oraz kosztów uzyskania przychodu. Co więcej, rozwiązanie to zapewnia możliwie niskie koszty poboru podatku, zarówno po stronie podatnika, jak i poborcy podatkowego. Poza tym, tak zdefiniowana podstawa opodatkowania zamyka niemal całkowicie drogę do strategii unikania opodatkowania, pod warunkiem, że podatnik nie wyprowadzi się z obszaru objętego podatkiem³⁹⁴.

³⁹² F. Grądalski, *Wstęp do teorii...*, op.cit., s. 55.

³⁹³ Zróżnicowanie sposobu kwantyfikacji podswy opodatkowania ma również inne finansowe konsekwencje. Stosunkowo istotny wpływ na podstawę opodatkowania – w przypadku ujęcia wartościowego – wywiera inflacja, która wpływa na kształtowanie się wysokości obciążenia podatkowego. Inflacja oddziałuje przede wszystkim na realną wartość kwoty wolnej od opodatkowania, odliczeń od podstawy opodatkowania, a także granic przedziałów skali podatkowej, co skutkuje wzrostem obciążenia podatkowego; H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa 2013, s. 35; W przypadku ilościowego ujęcia podstawy opodatkowania nominalne kwoty należnego podatku – w warunkach inflacji – pozostają takie same. Przy założeniu, że nie zmienia się kwota podatku ilościowego to realne wpływy z tego podatku spadają. Konieczność waloryzacji podstawy opodatkowania w przypadku podatków ilościowych spowodowała odwrót w stronę wartościowego ujęcia podstawy opodatkowania. Bowiem, procedura korygowania w warunkach inflacji – kwoty podatku ilościowego – w celu utrzymania stałych realnych dochodów z danego podatku postrzegana jest jako wzrost ciężarów podatkowych. Tego rodzaju rozwiązanie natrafia na zdecydowanie mniejszą akceptację społeczną, gdyż zmiana „kwotowa” z perspektywy obywateli jest „bardziej zauważalna”. Z uwagi na powyżej wskazane aspekty – zdaniem F. Grądalskiego – ilościowe ujęcie podstawy opodatkowania ma tendencje do większej stabilizacji, co w warunkach inflacji przekłada się na niższe dochody w ujęciu realnym z danego podatku. Warto wspomnieć, że „podatki ilościowe” np. pogłównie posiadają zdecydowanie dłuższą historię niż „podatki od wartości”. Jednakże współcześnie prawodawca, jeśli jest to możliwe, wybiera wartościowe ujęcie podswy opodatkowania; F. Grądalski, *Wstęp do teorii...*, op.cit., s. 58.

³⁹⁴ F. Grądalski, *Wstęp do teorii...*, op.cit., s. 55.

Określenie wartościowego wymiaru podstawy opodatkowania jest dużo bardziej złożone (skomplikowane). W zależności od przedmiotu opodatkowania podstawę opodatkowania może stanowić: wartość rynkowa, odtworzeniowa, księgową, ubezpieczeniową bądź dochodową. Nawet w ramach jednego podatku, prawodawca ma możliwość wyboru różnych sposobu określenia podstawy opodatkowania. Najczęściej związane jest to z realizowaniem różnych funkcji podatku³⁹⁵. W kontekście podatku dochodowego można wymienić przynajmniej kilka podstaw, tj. przychód, wartość księgową, wartość podatkowa (ze względu na różnego rodzaju preferencje podatkowe), w niektórych przypadkach jest to nawet wartość rynkowa, bądź szacunkowa w przypadku dochodów z nieujawnionych źródeł.

Z podstawą opodatkowania związane jest zagadnienie minimum podatkowego. W prawodawstwie podatkowym stosowane jest z powodów socjalnych³⁹⁶. Minimum podatkowe (kwota wolna od podatku) to element prawnej konstrukcji podatku, który w teorii opodatkowania może być rozumiany, jako:

- określenie granicznej wielkości podstawy opodatkowania, której przekroczenie aktualizuje obowiązek podatkowy,
- określenie stałej wielkości, o którą pomniejsza się podstawę opodatkowania.

Podstawa opodatkowania różni się od podstawy obliczenia podatku. Wyliczając podstawę do obliczenia podatku, podatnik ma możliwość uwzględnienia przewidzianych przez prawodawcę ulg, które wpływają na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku, a także kwoty zmniejszającej podatek (minimum wolne od podatku)³⁹⁷. Szerzej na ten temat w podrozdziale 2.3.

Podstawa opodatkowania – jak zostało wyżej wspomniane – jest ściśle związana z przedmiotem podatku. Zdaniem R. Mastalskiego „można przyjąć, że w najszerszym ujęciu te dwa elementy konstrukcyjne podatku składają się – obok podmiotu – na hipotezę normy prawopodatkowej”. Podstawa wraz z przedmiotem opodatkowania wyznaczają obszar, który można określić, jako rzeczowy zakres opodatkowania. W sposób oczywisty zakresowi temu podlegają podmioty wskazane przez prawodawcę. Powoduje to, jak pisze R. Mastalski „..., że bardzo istotne dla ustalenia hipotezy normy prawnej jest połączenie podmiotu podatku zarówno z jego przedmiotem, jak i podstawą opodatkowania”. Na etapie kształtowania konstrukcji

³⁹⁵Szerzej: R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit.

³⁹⁶Warto zauważyć, że w literaturze zazwyczaj podkreśla się społeczny (socjalny) aspekt kwoty wolnej od podatku. Podczas gdy z perspektywy przedsiębiorcy kwota ta ma wymiar również gospodarczy. Bowierniska kwota wolna od podatku, bądź jej brak odczytywana jest jako przejęcie własności przedsiębiorcy, na którą przecież pracował określoną liczbę godzin. Pozbawienie tej własności jest niemal równoznaczne z pozbawianiem wolności. Stąd też co roku wyznacza się dzień wolności podatkowej.

³⁹⁷W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 304.

przejawia się to powiązaniem strony osobowej (społecznej) opodatkowywanego podmiotu wraz ze sferą rzeczową (*stricto* ekonomiczną) podatku³⁹⁸.

Reasumując, podstawa opodatkowania uregulowana w u.o.p.d.f stanowi nie tylko wspomnianą wcześniej konkretyzację przedmiotu opodatkowania, a jak trafnie zauważa R. Mastalski, to bliższe określenie „(...) abstrakcyjnie ujętego w przepisach prawnych stanu faktycznego [rzeczywistego przyp.aut.] opodatkowania”. To niezwykle ważne spostrzeżenie, bowiem oznacza to, że możemy przyjąć podstawę opodatkowania za element konstrukcji prawnej podatku, poprzez którą prawodawca ma możliwość wpływania na założone cele³⁹⁹ oraz przyjęte zasady opodatkowania.

W historii skarbowości wykształciły się trzy podstawowe formy stawek podatkowych: opodatkowanie równe (kwotowe), opodatkowanie równomierne (proporcjonalne), oraz opodatkowanie zróżnicowane (progresywne bądź degresywne).⁴⁰⁰ W praktyce zarówno opodatkowanie, proporcjonalne, progresywne, jak i degresywne, wyrażone jest poprzez procentową stawkę podatkową, która informuje podatnika o tym, jaką część podstawy opodatkowania musi przekazać na rzecz budżetu. W progresywnym systemie opodatkowania stawka podatku, tj. procent płaconego podatku i wymiar podatku wzrasta wraz z dochodem podatnika. Oznacza to, że podatnik o wyższych dochodach odprowadza większą część swojego dochodu w formie podatku, aniżeli podatnik o niższym dochodzie. Stanowi to wyraźną różnicę w stosunku do opodatkowania proporcjonalnego (liniowego), gdzie podatnik płaci taką samą część swoich dochodów niezależnie od wysokości podstawy opodatkowania⁴⁰¹. Cechą wyróżniającą proporcjonalne opodatkowanie jest to, że stawka podatku zachowuje stały stosunek do podstawy opodatkowania, przy zachowaniu tego samego stosunku między podstawą a stawką. Natomiast kwota podatku zmienia się wraz ze zmianą podstawy opodatkowania. Zagadnienia te przedstawiono na rysunku 3.

W przypadku progresji przyspieszonej stawka podatku zwiększa się wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Natomiast progresja liniowa charakteryzuje się tym, że stawka podatku pozostaje stała w stosunku do zwiększającej się podstawy opodatkowania. Z kolei progresja opóźniona ma miejsce wówczas, gdy tempo wzrostu stawki podatkowej w stosunku do tempa wzrostu podstawy opodatkowania jest mniejsze⁴⁰². Warto zauważyć, że rzeczywista

³⁹⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 468.

³⁹⁹ Ibidem, s. 469.

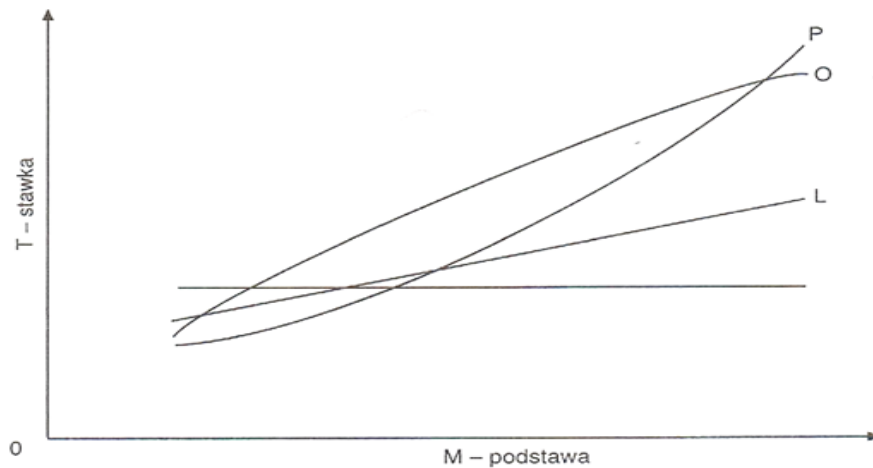
⁴⁰⁰ A. Gomułowicz, *Konstrukcja prawna...*, op.cit., s. 156.

⁴⁰¹ M. Podstawka, A. Deresz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych: progresywny czy proporcjonalny*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego. Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 71, s. 68.

⁴⁰² A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku...*, op.cit., s. 89.

progresja jest uzależniona nie tylko od liczby i wysokości stawek czy też nawet granic przedziałów skali podatkowej, lecz również od innych elementów konstrukcji podatku, a w szczególności ulg podatkowych⁴⁰³.

Rysunek 3. Trzy teoretyczne rozwiązania progresji podatkowej



Źródło: A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań 2000, s. 89.

Należy zauważyć, że opodatkowanie regresywne, polega na tym, że w miarę tego, jak wzrasta podstawa opodatkowania, to stawki podatku maleją. Stawki regresywne mogą maleć do określonej granicy, poniżej której pozostają bez zmian, bądź w nieskończoność, zbliżając się do zera. Założeniem regresji jest silniejsze opodatkowanie przy niższej podstawie opodatkowania⁴⁰⁴. Współcześnie przykładem regresywnego obciążenia fiskalnego w Polsce są składki ZUS.

Patrząc na ewolucję konstrukcji podatku dochodowego dostrzec należy, że pogłówne, które byłoby równe dla każdego podatnika to rozwiązanie zdecydowanie najprostsze. W przypadku gdy dochody wszystkich jednostek byłyby równe, to dogodnym rozwiązaniem wydaje się podatek proporcjonalny. Jednakże w rzeczywistości dochody są rozłożone nierównomiernie, a więc pogłówne byłoby podatkiem regresywnym. Co więcej, im większe są nierówności – w przypadku podatku pogłównego – tym większy jest stopień jego regresywności.⁴⁰⁵ W związku z powyższym spostrzeżeniem, największe znaczenie w realizacji funkcji regulatora dochodów ma progresywny podatek dochodów osobistych, odpowiadający koncepcji

⁴⁰³ M. Podstawka, A. Deresz, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 69.

⁴⁰⁴ A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2013, s. 118-119.

⁴⁰⁵ M. Podstawka, A. Deresz, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 72.

„równej ofiary” J.S. Milla. Nadmienić trzeba, że w technice skarbowości wykształciły się dwie techniki określania stawki podatkowej: ustawowa lub repartycji. Stawka ustawowa to – technika obowiązująca współcześnie – stawka podatku określona przez prawodawcę w ustawie i z „góry znana”. Natomiast nieznane pozostają dochody budżetowe, bowiem zależą od takich czynników jak np. koniunktura gospodarcza⁴⁰⁶. Technika repartycji wykorzystywana była m.in. w okresie starożytności do poboru podatku pogłównego. Polega na określeniu przez prawodawcę (sprawującego rządu) ogólnej sumy oczekiwanych wpływów do budżetu (skarbcza). „Ten kontyngent...” – jak piszą P.M. Gaudemet i J. Molinier – jest następnie rozdzielany na poszczególne jednostki podziału administracyjnego państwa. W kolejnych podziałach trafia do coraz niższych szczebli podziału administracyjnego⁴⁰⁷. Zestawienie zapłaconej kwoty dla bezpośredniego poborcy podatkowego, z kwotą dochodów osobistych ukazuje wysokość stawki wynikającej z techniki repartycji.

Konstrukcję stawki podatkowej można rozpatrywać zarówno z perspektywy prawnopodatkowej, tj. jej roli w kształtowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego (rzeczywistego), jak i ekonomicznej. Stawki podatkowe to element konstrukcji prawnej podatku, który jest najbardziej „wyeksponowany” i dostrzegany przez społeczeństwo. W rozumieniu opinii publicznej stawka podatku stanowi współczynnik określający wysokość należności podatkowej. Jak to precyzyjnie ujmuje R. Mastalski to „(...) ostatnie ogniwo łańcucha elementów kształtujących wysokość ciężaru podatkowego”⁴⁰⁸. Takie ujęcie oczywiście stanowi pewne uproszczenie, jednakże bardzo dobrze oddaje perspektywę, w jakiej stawka jest postrzegana przez społeczeństwo. Z punktu widzenia prawodawcy stawka podatku jest tym elementem konstrukcji prawnej, którego zmianę można wprowadzić w sposób stosunkowo prosty, tj. niewymagający wielu nakładów na prace legislacyjne. Warto przy tym pamiętać, że wprowadzane zmiany w stawce podatku zawsze wywołują wiele kontrowersji. Z jednej strony ewentualność dokonywanych podwyżek ma wpływ na zwiększenie dochodów budżetowych. Z drugiej obniżki mogą być wprowadzane z uwagi na doraźne potrzeby (korzyści) polityczne. Jak wykazano wcześniej stawka podatku nie jest jedyną zmienną kształtującą wysokość podatku. Poza fiskalnym aspektem podatku dochodowego, prawodawca ma możliwość realizowania innych pozafiskalnych, a także politycznych, celów.

⁴⁰⁶ To oczywiście pewne uproszczenie, bowiem współcześnie dochody z tytułu podatku dochodowego szacowane są ze stosunkowo dużą precyzją, co przejawia się np. w uchwalanej ustawie budżetowej, a następnie ustawie wykonania budżetu. Warto dodać, że to jedyny akt prawny, którego Senat nie może odrzucić.

⁴⁰⁷ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, przekład W. Kisiel, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, s. 532; R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit., s. 67.

⁴⁰⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 476.

Współcześnie obowiązujący w Polsce podatek dochodowy obciążający osoby fizyczne jest co do zasady podatkiem progresywnym. Tabela 2 przedstawia jak kształtowała się najniższa i najwyższa stawka podatku na przestrzeni lat 1945-2023.

Tabela 2. Retrospektywne zestawienie najniższej i najwyższej stawki podatku dochodowego w okresie 1945-2023

Rok wprowadzenia podatku	Akt prawny wprowadzający obciążenie fiskalne	Najniższa stawka podatku [%]	Najwyższa stawka podatku [%]	Dodatkowy komentarz
1945	dekret z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń	1	50%	
1946	dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym	1	65%, a nawet 80% po uwzględnieniu zwyczajek podatkowych	
1949	ustawa o podatku od wynagrodzeń z dnia 4 lutego 1949	0,75	23%, a nawet 43% po uwzględnieniu zwyczajek podatkowych	
1957	ustawa z dnia 13 grudnia 1957 o podatku wyrównawczym	10	60	podwójne opodatkowanie dochodów tj. dodatkowe obciążenie fiskalne dochodów ponad podatkiem dochodowym i podatkiem od wynagrodzeń
1972	ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym	12	95	
1983	ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej	40	500	podstawą obliczenia daniny była kwota wynagrodzeń, która jest wyższa od kwoty określonej wskaźnikiem przyrostu wolnego od obciążeń oraz kwota nagród i premii wyższych niż 7% kwoty wynagrodzeń w roku poprzednim określonej wskaźnikiem przyrostu wolnego od obciążeń
1991	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 z późn.zm.).	20	40	
1994	Ustawa z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 646).	21	45	
1997	Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 137, poz. 638 z późn. zm.).	20	44	

1998	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 1997 r. w sprawie skali podatku dochodowego oraz wysokości kwot przychodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowanemu (Dz. U. Nr 143, poz. 955).	19	40	
2005	Ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 263, poz. 2619 z późn.zm.).	19	50	
2009	Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588 z późn. zm.).	18	32	
2019	Ustawa z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1835).	17	32	
2019	Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1787 z późn. zm.).	-	4	Tzw. danina solidarnościowa, której wysokość wynosi 4% nadwyżki ponad 1 000 000
2022	Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265 z późn. zm.).	17 oraz 12	32	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: dekret z dnia 18 sierpnia 1945 o podatku od wynagrodzeń (Dz.U. 1945 nr 38, poz. 220, ze zm., dalej zwany dekretem o podatku od wynagrodzeń z 1945 r.); dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1946 nr 2, poz. 14, ze zm., dalej zwany dekretem o podatku dochodowym z 1946 r.); ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. 1972 nr 53 poz. 339); ustawa o podatku od wynagrodzeń z dnia 4 lutego 1949 (Dz.U. 1949 nr 7, poz. 41, ze zm.); ustawa z dnia 13 grudnia 1957 o podatku wyrównawczym (Dz.U. z 1957 r nr 62, poz. 336, ze zm.); Ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym funduszu aktywizacji zawodowej (Dz.U. 1983 nr 75, poz. 334, ze zm.); ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.); ustawa z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 134, poz. 646); ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638 z późn. zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 1997 r. w sprawie skali podatku dochodowego oraz wysokości kwot przychodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowanemu (Dz. U. Nr 143, poz. 955); ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 263, poz. 2619 z późn.zm.); ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 z późn. zm.); ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1787 z późn. zm.).

Skala podatkowa ukształtowana została w oparciu o konstrukcję tzw. progresji szczeblowej w przypadku osób uzyskujących dochody np.: ze stosunku służbowego i stosunku pracy, pracy nakładczej czy też spółdzielczego stosunku pracy czy też działalności gospodarczej. Ta skala jest zastosowana do większości dochodów z wyłączeniem tych, które nie

podlegają łącznemu opodatkowaniu. Wobec tych dochodów, wśród których można wymienić np.: świadczenia otrzymane od banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych lub instytucji finansowych, stosuje się skalę proporcjonalną. W przypadku wspomnianych dochodów jest to 19% (nazywaną również stawką liniową, płaską). Warto dodać, że ze *stricto* ekonomicznego punktu widzenia są to przychody opodatkowane stawką 19%, bowiem ustawodawca nie przewidział możliwości pomniejszenia otrzymanych środków pieniężnych o koszty uzyskania przychodów. Stawki w przypadku dochodów nieobjętych skalą podatkową mieszczą się w przedziale od kilku procent do nawet 75% w przypadku dochodów z nieujawnionych źródeł. Skalę proporcjonalną (liniową) mogą wybrać osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą. Skala proporcjonalna została wprowadzona ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁴⁰⁹. Wyboru tej formy opodatkowania dochodów mogą dokonać przedsiębiorcy poprzez złożenie odpowiedniego oświadczenia. Zmiany formy opodatkowania można dokonać raz w roku, jeżeli spełnione są określone przez prawodawcę wymagania⁴¹⁰.

Dodatkowo nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadziła od 1 stycznia 2019 r. tzw. daninę solidarnościową. To konstrukcja podatkowa, która wpisuje się w skalę podatkową poprzez opodatkowanie dochodów osób fizycznych przekraczających 1 mln zł. Od nadwyżki dochodu ponad tę kwotę podatnik płaci 4% daniny na rzecz odrębnego pozabudżetowego Funduszu Solidarnościowego. Fundusz ten przeznaczony jest na wsparcie osób niepełnosprawnych i dodatkowe coroczne świadczenie na rzecz emerytów i rencistów (tzw. emerytalna trzynastka)⁴¹¹. Z perspektywy ekonomicznej, jak wcześniej wspomniano, danina ta ma charakter podatku.

Ogół zmiennych wpływających na przeciętną (efektywną) wartość stawki podatkowej określić można mianem taryfy podatkowej. Jak pisze R. Mastalski „(...) taryfa podatkowa stanowi normatywnie uporządkowany zbiór stawek”⁴¹². Problematykę taryfy podatkowej, która we współczesnej literaturze bywa pomijana, przybliżają P.M. Gaudemet, J. Molinier w kanonicznej pracy pt. *Finanse publiczne*. Francuscy profesorowie taryfę podatkową definiują „(...) jako

⁴⁰⁹ Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2003 nr 202, poz 1956).

⁴¹⁰ D. Mączyński, *Konstrukcja prawna...*, op.cit., s. 694-697; W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, s. 306-307.

⁴¹¹ W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 309-310.

⁴¹² W przypadku prawa podatkowego stawki zgodnie z zasadą wyłączności ustawowej muszą być uregulowane bezpośrednio w ustawie. W przeszłości, przed wejściem w życie Konstytucji RP z 1997 r., zdarzało się w polskim prawodawstwie, że stawki podatkowe były kształtowane przez inne podstawowe akty prawne wydawane na podstawie upoważnień ustawowych; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 476-477.

zespół reguł określających, jakie operacje należy przeprowadzić na wartości przedmiotu opodatkowania, aby otrzymać kwotę podatku. Taryfę należy odróżnić od stawki, stawka bowiem jest to procent pobrania dokonywanego przez aparat podatkowy od jednego tylko elementu przedmiotu opodatkowania. Taryfa jest bardziej złożona, ponieważ obejmuje nie tylko stosowanie stawek, lecz także obniżki, które pozwalają wyłączyć pewne elementy z przedmiotu opodatkowania, zwwyżki stawek podatkowych, a także podział przedmiotu opodatkowania na części, do których będą miały zastosowanie różne stawki⁴¹³.

W praktyce podatkowej zagadnienie taryfy podatkowej sprowadza się do zależności, którą F. Grądalski opisuje słowami „(...) jest to funkcjonalny związek pomiędzy podstawą opodatkowania a wysokością podatku”. Zatem liczba możliwych rodzajów funkcji (taryfy opodatkowania), które „(...) wiążą wymiar podatku z podstawą opodatkowania” z prawnopodatkowego (teoretycznego) punktu widzenia jest nieskończona. Taryfy podatkowe funkcjonujące we współczesnych podatkach dochodowych ukształtowane są na fundamencie funkcji złożonych, nieciągłych, a także z wieloczynnikowymi zmiennymi z licznymi warunkami ograniczającymi. Zagadnienie taryfy podatkowej na przykładzie współcześnie obowiązującego podatku dochodowego w Polsce opisuje F. Grądalski w pracy *Wstęp do teorii opodatkowania*. Wśród głównych zmiennych wpływających na kształt taryfy podatkowej wymienia elementy, takie jak⁴¹⁴:

- skala podatkowa.
- kwoty wolne od podatku.
- ulgi podatkowe, w tym zwolnienia podatkowe, odliczenia od dochodu, odliczenia od podatku, możliwość wspólnego opodatkowania małżonków, czy preferencyjne opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci.

Reasumując, taryfę podatkową – oprócz skali podatkowej – determinują zmienne elementy konstrukcji podatku, wpływające na ostateczną wysokość podatku do zapłaty. Ich dokładną analizę przeprowadzono w kolejnym podrozdziale pracy

2.4. Zmienne elementy konstrukcji podatku dochodowego

W teorii prawa podatkowego przyjmuje się, że podstawowe elementy konstrukcyjne podatku to: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, a także stawki podatkowe. Ważnym, choć niesamoistnym elementem normy prawnopodatkowej są zwolnienia oraz ulgi

⁴¹³ P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, s. 529-530.

⁴¹⁴ F. Grądalski, *Wstęp do teorii...*, op.cit., s. 62.

podatkowe⁴¹⁵. Te elementy prawnej konstrukcji podatku nie mają charakteru stałego. Jednak w przypadku podatków bezpośrednich prawodawca zawsze decyduje się na ich wprowadzenie. Pozostają one w ścisłym związku z pozostałymi elementami konstrukcji prawnej podatku dochodowego, tj. podmiotem oraz przedmiotem opodatkowania oraz stawkami podatkowymi.

Ulgi i zwolnienia to elementy konstrukcji podatku przy pomocy, których ustawodawca podejmuje próbę realizowania celów socjalnych, bądź interwencyjnych w sferze społeczno-gospodarczej⁴¹⁶. W kontekście konstrukcji podatku należy rozróżnić pojęcie zwolnienia od podatku oraz ulgi podatkowej.

Różnica między zwolnieniem a ulgą podatkową wynika z przyjętego przez ustawodawcę celu. Zwolnienie podatkowe związane jest z całkowitym wyłączeniem spod opodatkowania daniną. Z perspektywy funkcji fiskalnej można przyjąć, że ustawodawca całkowicie rezygnuje z poboru podatku wobec określonej przepisami kategorii podmiotów lub przedmiotów⁴¹⁷. Stąd też kwantyfikacja, którą się stosuje, tj. zwolnienia podmiotowe oraz zwolnienia przedmiotowe. Zwolnieniom takim zawsze powinny przyświecać jasno określone funkcje (cele), poparte racjonalną naukową argumentacją. W podatku dochodowym od osób fizycznych co do zasady nie są stosowane zwolnienia podmiotowe (z pewnymi wyjątkami, o których szerzej wspomniano w rozdziale 5). Natomiast zwolnienia przedmiotowe wykorzystywane są przez prawodawcę i to w szerokim zakresie. Wolnym od podatku jest ponad 100 rodzajów przychodów. Katalog zwolnień przedmiotowych wskazany jest w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f⁴¹⁸. Zwolnienia te, jak pisze Marek Waluga mają charakter zamknięty, stąd też nie mogą być interpretowane rozszerzająco. W kontekście teorii opodatkowania podzielić je można na szereg rodzajów, kierując się kryterium przedmiotowym wymienić można⁴¹⁹:

- zwolnienia o charakterze socjalnym i pracowniczym,
- zwolnienia o charakterze odszkodowawczym,
- zwolnienia związane z aktywnością podatników,

⁴¹⁵ A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Ruch prawniczy, ekonomiczny i sojologiczny” 2021, z. 1, s. 12; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

⁴¹⁶ M. Podstawka, A. Deresz, *Ulgi i zwolnienia oraz progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych jako sposoby realizacji polityki społecznej oraz propozycje ich zmian w warunkach kryzysu*, „Zeszyty naukowe/ Polskie Towarzystwo Ekonomiczne” 2011, nr 10, s. 193-210.

⁴¹⁷ W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, Oficyna Wolters Klubwer business, Warszawa 2010, s. 35.

⁴¹⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

⁴¹⁹ M. Waluga, *Szczegółowe prawo podatkowe. Podatki dochodowe*, [w:] M. Bitner, E. Chojna-Duch i in., *Prawo Finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017, s. 368-369.

- zwolnienia o charakterze incydentalnym,
- zwolnienia dotyczące dotacji, subwencji, dopłat i innych środków pomocowych,
- zwolnienia pozostałe.

Natomiast w przypadku wprowadzania ulg podatkowych celem nie jest rezygnacja z opodatkowania, a jedynie redukcja, która ma stymulacyjnie lub interwencyjnie oddziaływać względem wybranej przez prawodawcę sfery społecznej lub gospodarczej⁴²⁰. Ulga w teorii prawa podatkowego stanowi ten element konstrukcji, który dokonuje korekty podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku⁴²¹. Warto dodać, że poza *stricto* finansowym aspektem ulgi mają aspekt psychologiczny, który odbierany jest przez społeczeństwo, jako rzeczywista preferencja podatkowa⁴²².

Ulg podatkowe we współczesnych systemach podatkowych możemy podzielić na dwa rodzaje⁴²³:

- ulgi systemowe,
- ulgi zindywidualizowane (indywidualne),

Ulg systemowe charakteryzują się tym, że ich konstrukcja prawnopodatkowa wbudowana jest w dany podatek, jako obowiązująca wszystkie podmioty spełniające ustawowo określone warunki. Prawodawca poprzez taką konstrukcję ulgi wywołuje określone reakcje podatników. Podatnicy z góry znają warunki, wg. których możliwe jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Osobiście decydują czy mają możliwość (z praktycznego punktu widzenia tj. czy ich działalność wpisuje się w ramy danej ulgi) i wolę skorzystania z prawa do określonych ulg. „Efektem ubocznym” określonych w konstrukcji podatku ulg systemowych jest rosnąca złożoność materii prawa opodatkowania dochodów osobistych. Wynika to z potrzeby dokładnego określenia w prawie takich elementów prawnych, jak: tryb i warunki oraz wysokość przyznawanych ulg, a także kto i w jakiej formie oraz terminie ma możliwość skorzystania z ulgi, aby było to zgodne z ideą opodatkowania, którą przyjmuje prawodawca. Z jednej strony wspomniana złożoność przekłada się na coraz wyższe koszty oraz poszukiwanie strategii przy wywiązywaniu się z obciążeń wynikających z podatku dochodowego. Z drugiej, jak pisze S. Owsiak ulgi systemowe stanowią zarówno ważny instrument polityki państwa, jak „(...) i eliminują woluntaryzm fiskalny państwa”⁴²⁴.

⁴²⁰ M. Podstawka, A. Deresz, *Ulg i zwolnienia...*, op.cit., s. 193-194.

⁴²¹ A. Gomułowicz A., *Pojęcie podatku...*, op.cit., s. 160.

⁴²² J. Sokołowski, *Ulg i zwolnienia w Polskim systemie podatkowym w latach 2005-2010 – ocena i proponowane kierunki zmian*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 427.

⁴²³ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2017, s. 239.

⁴²⁴ Ibidem, s. 239.

Ulgi zindywidualizowane przyznawane są najczęściej na wniosek podatnika, w przypadku którego zachodzi ważny interes publiczny, ale również indywidualny. Ulgi te określane są także mianem „uznaniowych” mogą polecać na odroczeniu płatności bądź rozłożeniu na raty należnego podatku, zaległości podatkowej, a nawet umorzeniu całości lub części zaległości podatkowej⁴²⁵. O przydzieleniu tego rodzaju ulgi decyduje organ administracji skarbowej, państwowej lub samorządowej. Ulgi te są szczególnym przejawem wspomnianego woluntaryzmu fiskalnego. Zdaniem S. Owsiaaka „(...) fakt stosowania ulg zindywidualizowanych nie jest czymś zdecydowanie nagannym”⁴²⁶. Niemniej jednak, stanowi pewną „furtkę” i pokusę arbitralnego nadużycia tego instrumentu, bowiem bardzo trudno jest odróżnić, które decyzje w rzeczywistości społeczno-gospodarczej mają charakter wyraźnie doraźny, a które stanowią racjonalne i długookresowe korzyści społeczno-gospodarcze.

Jak zwraca uwagę A. Gomułowicz różnice rozumienia tych dwóch zagadnień na gruncie doktrynalnym są poniekąd umowne. Ulgi podatkowe kierowane są do określonych grup podatników, a ponadto „(...) kreowane są przez sytuacje faktyczne lub prawne”. Zasadniczy problem sprowadza się do racjonalnego uargumentowania, że dokonana korekta wysokości podatku jest właściwa. Poza tym, wprowadzane na przestrzeni lat ulgi oraz zwolnienia muszą być spójne, aby nie spowodować nadmiernego rozrostu konstrukcji prawnej. Jak ukazuje historia i technika skarbowości, najczęściej wiąże się to z odejściem od powszechności opodatkowania dochodu, a także od podstawowej fiskalnej funkcji podatku. Z normatywnego punktu widzenia realizowanie wskazanej problematyki jest możliwe poprzez⁴²⁷:

- 1) zmniejszenie podstawy opodatkowania,
- 2) obniżenie stawek podatkowych,
- 3) obniżenie kwoty podatku.

Ulgi przewidziane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można kwantyfikować według poniższych kryteriów⁴²⁸:

- uwzględniające poniesione przez podatnika koszty związane z uzyskaniem przychodu (np. ulgi z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne),

⁴²⁵ M. Durczyńska, *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 446

⁴²⁶ S. Owsiaak, *Finanse publiczne...*, op.cit., s. 239.

⁴²⁷ A. Gomułowicz A., *Pojęcie podatku...*, op.cit., s. 160.

⁴²⁸ Szerzej: W. Wójtowicz, *Teoretyczne modele...*, op.cit., s. 392-396; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis Polska, Warszawa 2013, s. 584.

- stanowiące zwrot kosztów związanych z egzystencją podatnika (np. ulgi z tytułu rehabilitacji podatnika – w określonych przypadkach; ulgi związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych np. ulga termomodernizacyjna),
- ulgi o charakterze rodzinnym,
- ulgi o charakterze stymulacyjnym (np. darowizny na cele społecznie użyteczne),
- ulgi mające charakter zabiegu technicznego (np. zwrot nienależnie pobranych rent, przez co prawodawca zapobiega opodatkowaniu nieistniejącego dochodu),
- ulga z tytułu kosztów kwalifikowanych, która została wprowadzona z dniem 01.01.2016 r. w miejsce uchylonej ulgi technologicznej. Podobnie jak poprzednia, jest skierowana do przedsiębiorców, którzy ponieśli koszty związane z działalnością badawczo – rozwojową.

Prawodawca zagadnienie ulgi podatkowej wymienia na kartach Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁴²⁹. Zgodnie z brzmieniem artykułu 217 Konstytucji RP „Nakładanie podatków (...) określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy”. Warte uwagi jest to, że z jednej strony prawodawca określił drogę (ustawową) wprowadzania poszczególnych elementów prawnej konstrukcji podatku, a to w pewnym stopniu zabezpiecza interesy podatników. Z drugiej strony, artykuł 217 Konstytucji RP nie definiuje ograniczeń w zakresie zarówno ulg, jak i zwolnień od podatku, wobec czego prawodawca ma pewną swobodę w ich kształtowaniu⁴³⁰.

Zwyżki podatkowe pełnią całkowicie odmienną funkcję niż analizowane powyżej ulgi oraz zwolnienia. Zwyżki podatkowe skutkują koniecznością opłacenia wyższego podatku od dochodów osobistych niż wynikałoby to z przewidzianych w przepisach zasad opodatkowania⁴³¹. Prawodawca wykorzystuje je przede wszystkim w przypadku „zwiększonej zdolności płatniczej” podatnika, a także w celach interwencyjnych. Najczęściej zwyżka podatkowa jest sankcją w zamian za określone postępowanie podatnika i ma skłaniać do zaniechania takiego postępowania. W niektórych przypadkach zwyżki podatkowe mają zastosowanie jak pisze S.

⁴²⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483) dalej zwana Konstytucją RP.

⁴³⁰ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 40; O. Palczewska, *Ulg i w podatku dochodowym osób fizycznych a wartość utraconych dochodów podatkowych*, „Przegląd Prawniczy Ekonomiczny i Społeczny” 2014, nr 2, s. 49-58.

⁴³¹ P. Czajor, A. Jurewicz i in., *Część III Podatki i zasady ich ujmowania w systemie rachunkowości*, [w:] P. Czajor, A. Jurewicz i in., *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, prezentacji i ewidencji księgowej*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020; <https://sip.lex.pl/#/monograph/369476138/143/czajor-przemyslaw-i-in-system-rachunkowosci-finansowej-zasady-pomiaru-prezentacji-i-ewidencji...?keyword=%22zwy%C5%BCki%20podatkowe%22&cm=SFIRST> (dostęp: 11.10.2021).

Dolata „(...) jako zamiennik innych rozwiązań podatkowych, np. jako substytutu kilku skal podatkowych”⁴³². Zdaniem niektórych badaczy np.: P. Czajora, A. Jurewicz i in., przykładem zwyczajki podatkowej jest obowiązujący od 2019 roku podatek solidarnościowy, który obejmuje osoby uzyskujące dochód przekraczający 1 mln zł rocznie. To jeden z przykładów, bowiem zwyczajka może dotyczyć m.in.: podstawy obliczenia podatku, stawek podatkowych, a także obliczonej kwoty podatku⁴³³.

Problematyka związana z wprowadzaniem ulg i zwolnień do konstrukcji prawnej podatku dochodowego, pomimo obszernego piśmiennictwa budzi wiele wątpliwości i kontrowersji. Z jednej strony można wyróżnić zwolenników, którzy uważają, że zakres ulg i zwolnień powinien być istotnie ograniczony albo w ogóle nie powinno się stosować tych preferencji podatkowych. Z drugiej strony część badaczy dowodzi, że stosowanie ulg i zwolnień, jako instrumentu interwencyjnego daje wiele możliwości (korzyści) oddziaływania na rozwój gospodarczy. Niezależnie od wyboru „strony konfliktu” zauważyć należy, że wykorzystywanie ulg i zwolnień, jako instrumentów wpływających na różne sfery życia gospodarczego i społecznego, zawsze związane jest z tym – jak pisze J. Sokołowski – że „(...) ulgi zniekształcają sygnały płynące z rynku”⁴³⁴. Ważne i warte uwagi są spostrzeżenia poczynione w pracy pt.: *Zarządzanie przez podatki* autorstwa J. Sokołowskiego. Opracowanie to z upływem lat wydaje się coraz bardziej aktualne. Na jednej z kart pracy J. Sokołowski pisze „(...) System ulg polegających na obniżaniu stawki podatku czy bezpośrednio kwoty podatku jest prosty w konstrukcji, a gdy uwzględnimy aspekt psychologii podatkowej – odbierany jest jako rzeczywista ulga”⁴³⁵. To spostrzeżenia, których szersze rozwinięcie zostanie przedstawione w rozdziale 5.

W latach 60-70-tych XX w. S.S. Surrey dostrzegł problematykę, która ściśle związana jest z mnogością wprowadzanych ulg i zwolnień podatkowych. Jak pisze, Ryta Dziemianowicz (...) zamiarem S.S. Surrey’a było podkreślenie podobieństwa niektórych ulg, zniżek i zwolnień podatkowych, do bezpośrednich wydatków budżetu, realizujących określony cel polityczny”. Spostrzeżenia dokonane przez S.S. Surrey’a określone zostały definicją *tax expenditures*. W kolejnych latach problematyka *tax expenditures* podejmowana była przez m.in. Willisa i Hardwicka. Ich zdaniem „(...) są to zwolnienia albo ulgi, niewchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku i zostały wprowadzone do systemu podatkowego z innego powodu”.

⁴³² S. Dolata, *Podstawy wiedzy...*, op.cit., s. 38-39.

⁴³³ P. Czajora, A. Jurewicz i in., *Część III Podatki i zasady...* op.cit.

⁴³⁴ J. Sokołowski, *Ulg i zwolnienia...*, op.cit., s. 426-434.

⁴³⁵ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 40-41.

Według przyjętej przez OECD definicji *tax expenditures* stanowi część konstrukcji prawnej podatku i dotyczy „(...) przede wszystkim wybranych grup podatników, którzy poprzez zastosowanie specjalnych rozwiązań uzyskują określone korzyści fiskalne”. Oznacza to, że *tax expenditures* należy uznać za stosunkowo mało transparenty transfer środków publicznych. Rozwiązanie te w literaturze przedmiotu określane jest również poprzez metaforę wyprowadzania środków publicznych „tylnymi drzwiami”. To dobrze i dosadnie dobrana metafora, bowiem możliwość obniżenia zobowiązań podatkowych przy pomocy wspomnianych preferencji podatkowych to nie tylko niska transparentność transferów, ale pozbawienie dochodów budżetowych państwa oraz ryzyko nadużyć. Mowa również o tych skrajnie pejoratywnych dla demokracji nadużyciach mających charakter korupcyjny⁴³⁶..

Podsumowując, zwolnienia i ulgi podatkowe, stanowią te elementy konstrukcji prawnej podatku, które w sposób ostateczny określają zewnętrzną granicę zakresu przedmiotowego i podmiotowego podatkowoprawnego stanu faktycznego. W związku z tym, że wyłączają one z opodatkowania niektóre podmioty lub zawężają jego zakres przedmiotowy⁴³⁷ podejmowane przez prawodawcę regulacje w tym zakresie powinny wynikać z przesłanek merytorycznych oraz jasno sprecyzowanych celów, które mają w sferze społeczno-gospodarczej realizować. Naganne i nie do przyjęcia na gruncie nauki, jak i praktyki, jest arbitralne nadużywanie ulg, bądź też „przeładowanie” konstrukcji podatku dochodowego preferencjami podatkowymi, gdyż pozbawia to podatek cechy zarówno powszechności opodatkowania, jak i najważniejszego – fiskalnego – aspektu podatku dochodowego.

W piśmiennictwie dotyczącym problematyki zwolnień i ulg podatkowych zwraca się uwagę, że zarówno budowa, pełnione funkcje, a także charakter wskazanych preferencji podatkowych sprowadzają badania do tego, że są one formą redukcji „(...) jednego lub kilku wyżej wymienionych elementów lub samej kwoty podatku”, a nie kolejnym niezależnym elementem prawnej konstrukcji podatku⁴³⁸.

⁴³⁶ R. Dziemianowicz, *Tax expenditures a transparentność polityki fiskalnej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 251-252, 254; W powyżej cytowanym opracowaniu R. Dziemianowicz podaje dodatkową literaturę przedmiotu. Szerzej: S.S. Surrey, P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985; P. Collier, R. Luther, *The use of tax regulations as covert political policy variables: A case study of tax expenditures during the Thatcher years*, „Financial Accountability & Management” 2003, vol. 19; *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, Paris 2010.

⁴³⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 47, 414.

⁴³⁸ W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja...*, op.cit., s. 35.

2.5. Zasady etycznego opodatkowania dochodów osobistych

Zagadnienie etyki w kontekście zasad skarbowych przybliżyła w opracowaniu *Nauka Skarbowości* S. Głąbiński. Jego zdaniem zasady skarbowe [a w tym podatkowe – przyp.aut.] to naczelną zasadę, które mają służyć skutecznemu gromadzeniu dochodów budżetowych. Wynikają one z potrzeb, a także – jak dosadnie ujmuję to S. Głąbiński – natury państwa oraz istoty sfery społeczno-gospodarczej. Zasady te nie są absolutne, uniwersalne i bezwzględne wobec np. okresu dziejowego. Wręcz przeciwnie, są względne, zależą od współcześnie panującej idei zarówno na gruncie naukowym, jak i w sferze realnej, tj. polityczno-ekonomicznej, a w końcu zależne są również od „(...) poziomu etyki społecznej i stopnia rozwoju gospodarstwa społecznego w danym okresie historycznym”⁴³⁹.

Aksjologiczną istotą zasad podatkowych jest poszukiwanie pewnego wzorca, kryteriów, które pozwalałyby na dokonywanie możliwie poprawnej (uczciwej, prawidłowej) oceny danego podatku. Dlatego należy odrzucić – a przynajmniej poddać w wątpliwość – twierdzenie, że „(...) każdy podatek jest złem”⁴⁴⁰, a w dalszej kolejności ustalić, „(...) czy rzeczywiście istnieją jakieś kryteria, za pomocą których można oceniać podatki”⁴⁴¹, bądź wyznaczać wartościowe kierunki ich konstrukcji. Potwierdza to perspektywa dziejowa, która ukazuje, że reformom podatkowym wielokrotnie towarzyszyło poszukiwanie ideału czy też wzorca, któremu powinny odpowiadać. Za wzorzec przyjmowano i przyjmuje się nadal instytucję zasady podatkowej, bowiem zasada podatkowa niezmiennie utożsamiana była i jest ze słusznymi regułami postępowania. Ujmując to inaczej: zasada podatkowa to wiążąca wskazówka, przestrzeżenie której – jak piszą B. Brzeziński i W. Nykiel – „(...) prowadzi bądź ma prowadzić do pożądanych prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów”⁴⁴².

Aprobatę podejścia opartego na zasadach podatkowych wyraża m.in. J. Głuchowski, którego zdaniem zasady podatkowe to kwantyfikatory określający warunki, „(...) jakim powinien odpowiadać poprawnie zbudowany system podatkowy i poszczególne podatki”⁴⁴³. Natomiast J. Kaleta zasady podatkowe uważa za przesłanki dotyczące racjonalności systemów podatkowych⁴⁴⁴. Warte uwagi są spostrzeżenia M. Kossek-Wojnar, która przestrzega przed

⁴³⁹ S. Głąbiński, *Nauka skarbowości: z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicji*, Wydawnictwo Drukarnia „Słowa Polskiego”, Lwów 1911, s. 15, <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/> (dostęp: 26.08.2021).

⁴⁴⁰ H. Dalton, *Zasady skarbowości*, Wydawnictwo Kazimierza Rutskiego w Łodzi, Łódź 1948, s. 7.

⁴⁴¹ M. Kossek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012, s. 65.

⁴⁴² B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2009, s. 136-137.

⁴⁴³ J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993, s. 8.

⁴⁴⁴ J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1981, s. 112.

traktowaniem zasad podatkowych jako postulatów, które można odnosić do każdego systemu (instytucji), bądź formy działania, ponieważ nie mają one identycznego, specyficznego dla podatków charakteru funkcjonowania w sferze społeczno-gospodarczej⁴⁴⁵.

Reasumując, zasady podatkowe stanowią ten element konstrukcyjny podatku, który z jednej strony umożliwia określenie „myśli przewodniej” stanowiącej ogniwo łączące poszczególne elementy konstrukcji podatku i cel daniny. Z drugiej zaś pozwalają dostrzec, że gdy „(...) system podatkowy odzwierciedlający rozwój gospodarczy danego kraju ukształtowany został historycznie i podlegał wielu modyfikacjom i zmianom”⁴⁴⁶, to bardzo trudno jest odnaleźć kształt, który, jak pisze E. Tegler, uznać należałoby za racjonalny, spójny⁴⁴⁷. Można zaryzykować za E. Teglerem stwierdzenie, że podatek będzie z reguły taki, jakie są poszczególne wchodzące w jego skład elementy konstrukcyjne, a w tym fundamenty, które określa instytucja zasady podatkowej. Co więcej, odejście od racjonalnie ukształtowanych na zasadach podatkowych fundamentów w celu osiągnięcia doraźnych, fiskalnych efektów, prawdopodobnie doprowadzi do dalece wadliwej konstrukcji podatku. Stąd też przyjąć należy za E. Teglerem, że stopień sprawności podatku będzie z reguły wypadkową skuteczności poszczególnych jego części składowych⁴⁴⁸, a szczególnie jego fundamentów jakimi są zasady podatkowe.

Już w średniowieczu Tomasz z Akwinu (1225-1274) wskazywał, że podatek „(...) nie powinien naruszać substancji majątkowej opodatkowanego”⁴⁴⁹. W tym podejściu można dostrzec zaczątki zasady nienaruszalności źródeł opodatkowania. Jako teolog i scholastyk swoje rozważania podporządkowywał ogólnym założeniom doktrynalnym, rozpatrując je przede wszystkim przez pryzmat moralności. Wówczas podatek postrzegany był jako zło konieczne, do którego władca mógł uciekać się jedynie w ostateczności. Wyjątkiem, w którym sprawujący władzę mógł nałożyć podatek, była sytuacja, gdy dochody z jego własnego majątku nie starczyły na utrzymanie państwa, a cel na który dokonywano poboru daniny był ściśle związany z „interese” kraju bądź jego obronnością. Tomasz z Akwinu wyraźnie podkreślał, że panujący mogą zgrzeszyć, gdy nakładając podatki mieliby na względzie nie pożytek narodu, a skorzystanie z jego własności. Jeszcze większym przewinieniem byłoby nałożenie daniny wyższej niż dany naród jest w stanie znieść⁴⁵⁰.

⁴⁴⁵ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii...*, op.cit., s. 65-83.

⁴⁴⁶ R. Dziemianowicz, *Efektywność system...*, op. cit., s. 71

⁴⁴⁷ E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 103.

⁴⁴⁸ Ibidem.

⁴⁴⁹ A. Wernik, *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 57.

⁴⁵⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op. cit., s. 23.

Wśród średniowiecznych scholastyków, których postulaty (rozważania) stały się przyczynkiem do rozwoju aksjologicznej perspektywy zasad podatkowych, wymienić należy m.in. Petrarę (1304-1374). Podtrzymywał on przede wszystkim poglądy o subsydiarnym oraz moralnym charakterze podatków. Znacznie później, bowiem w XV w., Carafa dowodził, że własne dochody władcy powinny być źródłem dochodów publicznych. W związku z tym proponował oddawanie podatków w dzierżawę obywatelom. W takim działaniu dostrzec można zaczątek preferencji podatkowych, które miałyby na celu działanie stymulacyjne. Warte uwagi jest to, że Carafa proponował moralne podejście, w centrum którego znajdował się podatnik, a nie „wspólny” budżet podatników i władcy. Uważał on, że takie postępowanie przyczyni się w przyszłości do lepszych rezultatów finansowych z jednej strony dla państwa, a z drugiej będzie wygodniejsze i bardziej rzetelne wobec obywateli (podatników)⁴⁵¹.

Kolejne warte uwagi spostrzeżenia przedstawił pisarz z przełomu XV i XVI w. Mateusz Palmieri. Podjął on nieco głębszą analizę zasad konstrukcji podatków niż jego poprzednicy. Rozważania swe prowadził na ugruntowanym w dawnych tradycjach rzymskich podatku majątkowym. Według niego nieetyczne jest, aby podatek dokonywał jakiegokolwiek zmiany w podziale dochodów. Z tego względu sprzeciwiał się progresji podatkowej na rzecz proporcjonalnego opodatkowania, wskazując zalety równomiernego obciążenia daniną⁴⁵². W rozważaniach M. Palmieriego zauważyć można fundamenty, które w kolejnych stuleciach posłużyły do sformułowania zasady równomierności opodatkowania.

Włoska literatura poświęcona podatkom zwróciła się nieco w innym kierunku w kolejnym stuleciu. Według Ludwika Guettiego za adekwatne należało uznać opodatkowanie progresywne. Zauważyć należy, że w tym podejściu aprobowano wyższy podatek w zamian za ochronę majątku o większej wartości. W jego założeniach moralne prawo do nakładania podatków wynika z faktu, iż państwo używa obywatelom różnych świadczeń np. w postaci ochrony, zarówno obywateli, jak i ich własności. Podatek zaczęto postrzegać jako ekwiwalent w zamian za dostarczane dobro publiczne (co odpowiada zasadzie ekwiwalentności). Podejście to rozwinięto w kolejnych dekadach w ramach teorii ekwiwalentności. L. Guetti przekonywał, że lepszym rozwiązaniem – zgodnym z teorią ekwiwalentności – będzie kilka pomniejszych podatków niż jeden duży np. podatek majątkowy. Niemniej jednak nie do końca jasna jest jego argumentacja, bowiem z jednej strony mógł pragmatycznie jako teoretyk-praktyk preferować

⁴⁵¹ Ibidem, s. 25-26.

⁴⁵² Ibidem, s. 26.

potrzebę zapewnienia dużych dochodów publicznych⁴⁵³, a drugiej mogło to zwyczajnie wynikać z jego indywidualnie przyjętej koncepcji opodatkowania.

Francesco Guiccardini to kolejny myśliciel analizowanego okresu, w którego rozważaniach odnaleźć można przesłanki kształtowania się zasad opodatkowania. F. Guiccardini jako jeden z pierwszych dostrzegł związek między ustrojem politycznym a kształtem systemu podatkowego. W swoich rozważaniach dużo miejsca poświęcił rozkładowi ciężarów podatkowych⁴⁵⁴. Uważał za nieakceptowalne systemy podatkowe, które obciążały głównie majątek nieruchomy. To jeden z aspektów, który kilkaset lat później został powiązany z zasadą nienaruszalności źródeł opodatkowania. W celu złagodzenia tego niesprawiedliwie nałożonego ciężaru proponował podatki o charakterze pośrednim. W swoich pracach wskazywał potrzebę kształtowania podatków w sposób zróżnicowany np. w zależności od struktury gospodarczej, a to myślenie bardzo bliskie zasadom podatkowym.

Współcześnie w doktrynie podatkowej postuluje się zdecydowanie więcej zasad niż określono kilkaset lat temu. Zasady podatkowe, jak pisze C. Kosikowski, to pewna idea „(...) myśli podatkowej, którą nauka adresuje do praktyki podatkowej”⁴⁵⁵. Liczba zasad, która przetrwała próbę czasu, jest bardzo duża i zależna od danego kraju. Ponadto ich treść, a także rozumienie współcześnie formułowanych zasad podatkowych jest zróżnicowane. Wynika to m.in. z analizowanego w niniejszej pracy różnego podejścia doktrynalnego (teoretycznego), jak i normatywnego (aksjologicznego). Niemniej jednak w prowadzonej analizie nie sposób pominąć klasycznych zasad podatkowych, które ukształtowane zostały przez klasyków ekonomii. Treść tych zasad bywa nie tylko modulowana, ale nawet reinterpretowana⁴⁵⁶.

Obok A. Smitha za jednego z pierwszych twórców zasad podatkowych uważa się reprezentanta kameralistyki Johanna Heinricha Gottloba von Justiego (1717-1771), który sformułował następujące zasady podatkowe⁴⁵⁷:

- podatki nie mogą wpływać hamująco na rozwój przedsiębiorczości, zwłaszcza prywatnej;
- powinny dominować różne formy opodatkowania pośredniego jako przejaw sprawiedliwości społecznej, w przeciwieństwie do koncepcji jedyne go podatku głoszonej przez fizjokratów;

⁴⁵³ Ibidem, s. 26-27.

⁴⁵⁴ Ibidem, s. 27.

⁴⁵⁵ C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2008, s. 178.

⁴⁵⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op. cit., s. 139-140.

⁴⁵⁷ M. Stępień, *Elementy zasad podatkowych w aspekcie polskiego systemu podatkowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 307, s. 606.

- sprawiedliwy podatek to taki, który nie przekroczy górnej granicy 1/6 dochodu społecznego;
- zwiększenie fiskalizmu nakładanych obciążeń podatkowych jest zagrożeniem dla funkcjonowania gospodarki państwa i dla gospodarowania prywatnego;
- nakładanie podatku może nastąpić jedynie drogą ustaw uchwalonych przez parlament;
- pobór podatków powinien następować w sposób prosty i przy udziale małej liczby urzędników.

W powyższych zasadach zostało wyrażone etyczne podejście J.H.G. von Justiego do problematyki zasad podatkowych. W jego przekonaniu sprawiedliwość opodatkowania opiera się nie tylko o niski wymiar daniny, ale także o zagadnienie uciążliwości, które związane jest z „nieznośnymi” działaniami administracji podatkowej. Poza tym, w jego zasadach dostrzec można moralne poczucie odpowiedzialności za prywatną własność poszczególnych jednostek. Wyraz tego daje wspomniana wyżej zasada, w świetle której podatki nie mogą hamować prywatnych działań gospodarczych poprzez pozbawianie prywatnej własności poszczególnych jednostek. Ponadto, dla J.H.G. von Justiego uczciwe wprowadzone podatki to jedynie te, które wprowadzone zostały na drodze ustaw uchwalonych w parlamencie.

W XVIII w. znaczenia coraz bardziej nabierała brytyjska myśl ekonomiczna wraz z poglądami A. Smitha na czele. Zasady podatkowe, które współcześnie określane są mianem klasycznych, opisane zostały w opracowaniu *Bogactwie Narodów... w księdze V*⁴⁵⁸. Są one powszechnie cytowane do dzisiaj, a myśl A. Smitha w tym zakresie uznaje się za przełomową. Jednakże, jak zauważa Z. Fedorowicz, zasady te zostały zaczerpnięte z pracy H. Home’a i L. Kamesa⁴⁵⁹. Niemniej jednak nawet gdyby przyjąć, że były to istniejące już wcześniej zasady, a włączenie ich do dzieła *Bogactwo Narodów...* było jedynie próbą ich uporządkowania, to próba ta była niezwykle udana⁴⁶⁰. Fakt ten – o którym wspomina również M. Weralski powołując się na prace W. Gerloffa⁴⁶¹ – nie umniejsza zasług ojca ekonomii dla rozwoju zasad podatkowych, a w tym myśli podatkowej⁴⁶².

Powszechnie uznawane do dzisiaj cztery zasady podatkowe A. Smitha – tj. równość, pewność, dogodność i taniość – odpowiadały warunkom gospodarki liberalnej i były wyrazem

⁴⁵⁸ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, Tom 2*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, księga V.

⁴⁵⁹ Z. Fedorowicz, *Instytucje finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1965, s. 164.

⁴⁶⁰ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe...*, op.cit., s. 66.

⁴⁶¹ W. Gerloff, *Steuerwirtschaftslehre*, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Tybinga 1956, s. 270.

⁴⁶² M. Weralski, *Pojęcie podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław 1982, s. 41.

poglądów ówczesnej burżuazji, która walczyła z pozostałościami feudalizmu. Warto zauważyć, że zasady te były również przejawem naukowej spuścizny Monteskiusza. Warto ją wspomnieć, aby ukazać jeden z intelektualnych fundamentów, który miał wpływ na koncepcję klasycznych zasad opodatkowania⁴⁶³.

Monteskiusz, uznając prerogatywę państwa do samodzielnego stanowienia obciążeń podatkowych, postulował uwzględnienie sytuacji finansowej poszczególnych jednostek. To wątek niewątpliwie bliski etycznemu aspektowi (zagadnieniu) względnej neutralności opodatkowania. Świadczy o tym między innymi wspomniane w poprzednich podrozdziałach zdanie „(...) nic nie wymaga większej mądrości i ostrożności, aniżeli ustalenie tego, co należy brać od poddanych, a co im pozostawić”. To nie jedyny przejaw zagadnienia zdolności płatniczej w rozważaniach Monteskiusza, który przestrzegał, aby przy ustalaniu ciężaru podatku z jednej strony nie kierować się „rzekomymi” potrzebami państwa, a z drugiej, by nie odbierać ludowi możliwości zaspokojenia jego prawdziwych potrzeb⁴⁶⁴. Omawiane powyżej poglądy Monteskiusza ukazują, że nawet w czasach jemu współczesnych moralnie naganne było zjawisko arbitralnego i nadmiernego fiskalizmu, a także że stanowiło ono odejście od ogólnie przyjętych kanonów dobrego opodatkowania.

W rozważaniach A. Smitha widoczne jest przekonanie co do powszechności opodatkowania jako kanonu, według którego powinno wyznaczać się obowiązek podatkowy. Jednocześnie tej zasadzie przyporządkować można pewne reguły, które A. Smith formułuje jako „określoność podatku”. W terminologii A. Smitha określoność (pewność) to wyraz sprzeciwu wobec nadużyć podatkowych, w centrum których znajdował się podatnik. Stąd też, w świetle smithowskiej zasady pewności podatnik powinien mieć takie gwarancje jak „(...) termin płatności, sposób zapłaty, suma, jaką należy zapłacić – wszystko to powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika”⁴⁶⁵. Spełnienie tego postulatu przez prawodawcę oznacza realizację pewności opodatkowania, dzięki czemu podatnik będzie chroniony przed ewentualnymi nadużyciami ze strony administracji skarbowej. A. Smith chciał ukrócić nieetyczne (nieuczciwe) praktyki przede wszystkim po stronie poborcy podatkowego, ale zasada ta również ogranicza możliwe nadużycia ze strony podatników. Miała w tym pomóc praworządność podatkowa, a więc „(...) pobieranie podatków w wysokości wynikającej wyłącznie z przepisów prawa, przy

⁴⁶³ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s.15.

⁴⁶⁴ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, op. cit. s.16.

⁴⁶⁵ Ibidem, s.17.

zapewnieniu skrupulatnym podatnikom pełnej ochrony przed wszelką dowolnością organów skarbowych”⁴⁶⁶.

Smithowska zasada dogodności opodatkowania w etycznym ujęciu „(...) oznacz[a] postulat najdalej(...) posuniętego podporządkowania interesów skarbowych interesom podatników”⁴⁶⁷. Zgodnie z tą zasadą nie tylko technika wymiaru podatku, ale także terminy płatności powinny „(...) być dyktowane przez podatników”⁴⁶⁸, a organy skarbowe z przyjętymi rozwiązaniami muszą się pogodzić i dostosować do nich. W sferze realnej postulat dogodności opodatkowania sprowadza się do maksymy „(...) płać podatki, gdy wpływają pieniądze”⁴⁶⁹. To wysoce przyjazna podatnikowi reguła, bowiem zapewnia „podatkową” płynność finansową, co spójnie łączy się z innymi zasadami, szczególnie tymi związanymi z przedsiębiorczością. Zasada ta wskazuje, że termin płatności naturalnie wynika z ekonomicznego procesu powstawania dochodów podlegających opodatkowaniu, a to racjonalne podejście, ponieważ w myśl tej zasady niemoralne jest żądać podatku, do zapłaty którego podatnik nie ma środków.

Jednakże, jak zauważa Z. Fedorowicz, zasada dogodności opodatkowania zbyt idealistycznie pomija jakiegokolwiek wymagania gospodarki skarbowej państwa. Stąd też jest to raczej utopijny postulat nawet w sferze daleko posuniętego liberalizmu gospodarczego⁴⁷⁰. Trudno jest sobie wyobrazić prawodawcę, który całkowicie rezygnuje z własnego interesu w imię „dogodności” podatników. Niemniej jednak byłoby to rozwiązanie uczciwe, a także przybliżające konstrukcję podatku do koncepcji względnie neutralnego opodatkowania.

Zasada taniości opodatkowania w czasach współczesnych A. Smithowi była, jak pisze Z. Fedorowicz, sztandarowym hasłem polityki finansowej mieszczaństwa. Postulat ten odpowiadał kultowi oszczędności i potrzebie akumulacji kapitału. Ciekawe jest, że już wtedy panował dosyć wyraźnie sformułowany zarzut wobec rządzących, w którym każdą sumę podatków oddawaną urzędowi skarbowym traktowano jako nieproduktywny wydatek zmniejszający czynny kapitał w gospodarce. Poza tym, optowano za ograniczoną ingerencją państwa w sferę własności. Stąd też zasada taniości podatków pozwalała „torpedować” mało wydajne podatki, które miały charakter interwencyjny, czy też protekcjonistyczny⁴⁷¹.

We wskazanym zakresie znajdował się m.in. podatek dochodowy, którego ustalenie i kontrola wymagała dosyć rozbudowanej administracji. Dla przedsiębiorców podatek

⁴⁶⁶ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op.cit., s. B/64

⁴⁶⁷ Ibidem.

⁴⁶⁸ Ibidem, s. B/65

⁴⁶⁹ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, op.cit., s. 19.

⁴⁷⁰ Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op. cit. s. B/65.

⁴⁷¹ Ibidem.

dochodowy, który wyliczany był na podstawie bezpośrednich zapisów księgowych, stanowił wówczas nieznośną, a wręcz z ich perspektywy nieuczciwą, ingerencję państwa w sferę prywatnych interesów oraz tajemnic handlowych. Konstatując, główna teza zasady tanioci, jak się wydaje, pozostała niezmienna. Oczywiście współcześnie nauka dysponuje obszerniejszym aparatem narzędziowym, który precyzyjnie kwalifikuje poszczególne koszty opodatkowania. Dobrym przykładem może być dorobek nowej ekonomii instytucjonalnej oraz teorii kosztów transakcyjnych, w których zwraca się uwagę nie tylko na pieniężne koszty, ale przede wszystkim na tzw. dodatkowe straty w dobrobycie – *excess burden*. Niemniej jednak pomimo upływu lat koszty związane z wymiarem i poborem podatków nadal traktowane są jako nieuprawnione i niezasadne przekraczanie względnie neutralnego charakteru podatku.

Zasada równomierności (szerzej opisana w podrozdziale 4.2.) to zdaniem wielu badaczy – m.in.: N. Gajl⁴⁷², A. Gomułowicza⁴⁷³ – najważniejsza zasada sformułowana przez A. Smitha. Wspomnieć należy, że A. Smith w *Bogactwie narodów...* nie użył słowa *equity*, co oznaczałoby sprawiedliwość, a *equality*, co oznacza równomierność. Niemniej jednak zasada ta dosyć często utożsamiana jest z zagadnieniem sprawiedliwości w opodatkowaniu. Niektórzy autorzy idą nawet krok dalej i piszą, że rozwinięciem zasady równomierności stała się zasada sprawiedliwego opodatkowania⁴⁷⁴. Zauważyć należy, że A. Smith zgodnie z ówczesnie panującymi poglądami był zdania, że sprawiedliwe podatki to te, których wysokość ustalana jest proporcjonalnie do dochodu. Natomiast uzasadnieniem płacenia podatków na rzecz państwa jest opieka, którą państwo roztacza nad indywidualnymi prawami obywateli, m.in. prawem własności i wolności. Stąd też obywatel winien jest świadczyć – podatki – na rzecz państwa odpowiednio do uzyskiwanych dochodów. Zasada ta sformułowana została w sposób jasny, a zarazem dosyć sugestywny⁴⁷⁵. W myśl tej zasady obywatele „(...) powinni przyczynić się do utrzymania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości czyli proporcjonalnie do ich dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje(...) To co nazywa się równością lub nierównością opodatkowania, polega na tym, czy się tej zasady przestrzega, czy się ją lekceważy”⁴⁷⁶. W smithowskim ujęciu najważniejsze źródła dochodu to: renta, zysk oraz płaca. Realizacja zasady równomierności wymaga, aby obciążone były wszystkie wskazane źródła, a nie dowolnie wybrane, ponieważ, jak pisze A. Smith w *Bogactwie narodów*, „(...) każdy

⁴⁷² N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 26-27.

⁴⁷³ Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe...*, op.cit., 2000, s. 24.

⁴⁷⁴ J. Szlęzak-Matusewicz, *Cele reformy opodatkowania dochodów osobistych*, „Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2008, 1(14), s. 175.

⁴⁷⁵ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 48.

⁴⁷⁶ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów. Tom 2...*, op.cit., s. 501.

podatek, który ostatecznie obciąża jeden z wyżej wymienionych rodzajów dochodu, jest z konieczności nierównomiernie rozłożony⁴⁷⁷, bowiem zostały pominięte dwa z trzech pozostałych źródeł.

Według M. Kosek-Wojnar zasada równości podatkowej miała przełomowe znaczenie dla pożądanego przez obywateli koncepcji sprawiedliwości społecznej, ponieważ, stanowiła postulat, który przy opodatkowaniu uwzględniać będzie nie status osobisty człowieka czy też przynależność stanową, a rzeczywiste jego zarobki⁴⁷⁸. Takie ujęcie równości opodatkowania dobrze oddaje etyczne podejście do uwarunkowań sfery społeczno-gospodarczej, a w tym „(...) tęsknoty zwycięskiej burżuazji do uzyskania gwarancji bezpieczeństwa” w zakresie indywidualnej wolności, a przede wszystkim podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁷⁹.

Reasumując, etyczny aspekt smithowskiej koncepcji zasad opodatkowania sprowadza się do problemu właściwego rozłożenia obowiązku finansowania ciężarów publicznych. Sam fakt powszechnego uczestniczenia w procesie fiskalnym wszystkich jednostek nie podlega wątpliwości, bowiem główna kontrowersja dotyczy tego, w jakim stopniu „(...) wszyscy muszą (...) [w procesie fiskalnym] uczestniczyć”⁴⁸⁰. A. Smith przyjął, że obywatele – zgodnie z liberalnym podejściem – powinni płacić przede wszystkim za bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne, a także za ochronę własności i wymiar sprawiedliwości. Założył również, że powinien istnieć wzajemny, proporcjonalny stosunek między wysokością podatku a poziomem wydatków państwowych, których celem jest ochrona obywateli oraz ich własności (majątku). Zatem oczywiste jest, że państwowe wydatki – w odniesieniu do poszczególnych obywateli – będą mieć różną wysokość, a wynika to z następujących zależności⁴⁸¹:

- człowiek zamożny odnosi większe korzyści z działalności państwa niż biedny i niezamożny,
- w przypadku zamożnego człowieka państwo chroni większy majątek i większy dochód aniżeli w przypadku ubogiego,
- wysokość podatku, tj. „sprawiedliwa cena” musi te zależności uwzględniać.

Sprawiedliwa cena to zagadnienie, które A. Smith łączy z proporcjonalnością świadczeń podatkowych, bowiem podatek w jego rozważaniach jest ceną ponoszoną w zamian za otrzymywane dobra publiczne. A. Smith wprawdzie używa sformułowania „proporcjonalność

⁴⁷⁷ Ibidem.

⁴⁷⁸ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe-przebrzmiały relikw czy współczesne kryteria oceny podatków?*, „Folia Oeconomica Bochniensia” 2003, 1, s. 21.

⁴⁷⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 33.

⁴⁸⁰ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów. Tom 2...*, op.cit., s. 501.

⁴⁸¹ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, op.cit., s. 89.

świadczeń”, co w zasadzie jednoznacznie mogłoby definiować wysokość podatku. Jednakże w prowadzonych rozważaniach pojawia się inny ważny wątek. W *Bogactwie Narodów...* A. Smith pisze, że „(...) nie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swych dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji”. W innym miejscu wspomina, że „(...) nikt nie powinien płacić wyższych podatków aniżeli jest w stanie płacić”, a także „(...) spod opodatkowania wyłączyć trzeba dochody ukształtowane na poziomie „niezbędnego dla życia minimum”. Tezy⁴⁸² przedstawione w *Bogactwie Narodów...* – jak się wydaje – świadczą o tym, że A. Smith dopuszczał progresję podatkową, która stanowiła istotny składnik zasady równomierności opodatkowania, a takie ujęcie tej problematyki nawiązuje do zdolności płatniczej jako maksymy sprawiedliwości podatkowej⁴⁸³.

Kolejne warte uwagi etyczne podejście do zasad podatkowych przedstawił A. Wagner. W jego rozważaniach nad zagadnieniem sprawiedliwości akcent położony został na konieczność dokonania podatkowej korekty dochodu narodowego. To ważny kierunek myśli podatkowej, w której A. Wagner założył, że podatek będzie kluczowym instrumentem polityki gospodarczej i społecznej. Pomimo tego, że – jak zgodnie uważają badacze – Wagner przeceniał możliwość dokonywania wspomnianej korekty, to wniósł do teorii opodatkowania nowe elementy m.in. w postaci zasad podatkowych⁴⁸⁴. W pracach A. Wagnera dostrzec można nurt etycznych rozważań nad zagadnieniem sprawiedliwości podatkowej, tzw. *Prinzip der Gerechtigkeit*⁴⁸⁵ oraz odnaleźć zasady, takie jak: równość, powszechność, a także zdolność płatnicza⁴⁸⁶.

A. Wagner, uzasadniając ideę państwa dobrobytu wskazywał, że zadanie realizowane przez państwo, tj. stworzenie warunków dla funkcjonowania sprawiedliwości społecznej, wymaga uwzględnienia odpowiedniej polityki podatkowej. Z wagnerowskiego podejścia do polityki podatkowej wyczytać można, że sprawiedliwość opodatkowania spójnie łączy się w „(...) powszechność i równomierność(...) [a]lbowiem podatki ponosić muszą wszyscy w proporcji do ekonomicznej zdolności płatniczej”⁴⁸⁷. Redystrybucja podatkowa, a także uwzględnienie zdolności płatniczej, może zostać zapewnione przez progresywne opodatkowanie. Progresja w wagnerowskiej myśli powinna być łagodna, aby jej skala nie przekreśliła motywu zysku w

⁴⁸² Wspomniane poglądy A. Smitha pojawiają się w rozdziale 4, jednakże na potrzebę niniejszego wywodu zostały przedstawione również w tym miejscu.

⁴⁸³ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, op. cit. s.90.

⁴⁸⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op. cit., s. 58.

⁴⁸⁵ A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, t. I, Lipsk, 1977, par. 9, [za:] N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 58.

⁴⁸⁶ M. Sosnowski, *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 708, s. 61; M. Weralski, *Pojęcie podatku...*, op.cit., s. 41-52.

⁴⁸⁷ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, op.cit., s. 95.

gospodarce, który jest ważnym aspektem „(...) sprawnego funkcjonowania systemu gospodarczego opartego na prywatnej własności środków produkcji”⁴⁸⁸.

A. Wagner postulował w niektórych przypadkach podwyższenie progresywnego opodatkowania, aby zapewnić środki publiczne na cele skutecznego korygowania niesprawiedliwego podziału dochodu. Tym sposobem A. Wagner nadał *stricte* społeczne znaczenie dla polityki podatkowej. Właściwe proporcje – realizujące etyczne postulaty – w podziale dochodu w wagnerowskiej myśli mogą zostać osiągnięte, gdy w systemie podatkowym wprowadzony zostanie⁴⁸⁹:

- progresywny podatek dochodowy (tj. uwzględniający zróżnicowanie podatkowe dochodu fundowanego i niefundowanego);
- podatek od dochodu „niezasłużonego” (w wagnerowskim ujęciu są to zyski koniunkturalne czy też spekulacyjne);
- podatki dotyczące dochodów płynących z własności
- podatki majątkowe.

Etyczny aspekt rozważań A. Wagnera nad sprawiedliwością opodatkowania można umieścić w kontekście funkcji, a dokładnie ich regulacji, które powinny spełniać podatki. W wagnerowskich rozważaniach zmiana funkcji opodatkowania wynika zarówno z przyjętych zasad podatkowych, jak i wynikających z tego zadań, które pełni państwo. A. Wagner łączy pytanie o sprawiedliwość, której składową jest wysokość ciężaru podatkowego, a przede wszystkim sposób jego kształtowania, z pytaniem o skutki i to zarówno gospodarcze, jak i społeczne podatku. W końcu A. Wagner, uznając niezbędność redystrybucji podatkowej, jak pisze A. Gomułowicz, „(...) jednocześnie uznaje, że granicą redystrybucji podatkowej jest nienaruszalność wolności gospodarczej”⁴⁹⁰.

Fritz Neumark (1900-1991) czerpiąc z dorobku poprzedników rozwinął zasady podatkowe, dostosowując je do realiów istniejących systemów podatkowych gospodarki rynkowej. Wprowadził nowe treści do ukształtowanych historycznie zasad opodatkowania, rozbudowując je adekwatnie do panujących wówczas uwarunkowań społeczno-gospodarczych. Podzielił zasady podatkowe na cztery podstawowe grupy, tj.: zasady fiskalno-budżetowe, zasady etyczno-społeczne, zasady ekonomiczne oraz zasady techniki podatkowej. Etyczno-społeczne zasady

⁴⁸⁸ Ibidem.

⁴⁸⁹ Ibidem, s. 95- 96.

⁴⁹⁰ Ibidem, s. 96.

opodatkowania Neumarka odnoszą się do powszechności opodatkowania, równomierności opodatkowania, a także zasad podatkowej redystrybucji dochodu i majątku⁴⁹¹.

Swoje postulaty dotyczące sprawiedliwego opodatkowania F. Neumark ukształtował na fundamencie koncepcji równego traktowania. Zagadnienie równości według jego myśli podatkowej wywodzi się z idei politycznego równouprawnienia. Stąd też równo powinno być traktowane wszystkie jednostki, co jest wymogiem zasady powszechności opodatkowania. Natomiast powszechność w neumarkowskiej myśli bierze się z „naturalnego porządku”, w świetle którego nie można tolerować różnic w sposobie traktowania poszczególnych członków danego społeczeństwa⁴⁹².

Prowadzone przez F. Neumarka poszukiwania miary równego traktowania pozwoliły wyodrębnić tzw. ogólną oraz szczególną relację (stosunek) w sferze, w której funkcjonuje z jednej strony państwo, a z drugiej jednostka. W ogólnym stosunku jako miarę równego traktowania przyjmuje się kryterium podmiotowe, a więc te same prawa, w tym zwłaszcza wolności ekonomiczne, należą się wszystkim podmiotom. Natomiast w szczególnym stosunku między państwem a jednostką, kryterium równego traktowania sprowadza się do – analizowanego w poprzednich podrozdziałach – przedmiotu podatku, tj. dochodu, zysku, majątku. Stąd też zachowanie równości opodatkowania oznacza konieczność traktowania w sposób „nierówny”, bowiem w myśli neumarkowskiej ciężar podatkowy musi zależeć od poziomu dochodu, zysku i majątku. Podejście to wyznacza różny poziom opodatkowania, który powinien zostać zaakceptowany bądź przynajmniej postrzegany przez jednostki jako sprawiedliwy⁴⁹³.

F. Neumark był zwolennikiem progresji podatkowej⁴⁹⁴, jednakże nie przesądzał, że jest to ostatnia „(...) mądrość nauki o rozłożeniu ciężaru podatkowego”. Niemniej uważał, że progresja jest dobrym miernikiem sprawiedliwego systemu podatkowego oraz podkreślał, że jeśli tempo wzrostu progresji będzie szybsze niż wzrost zdolności płatniczej, to zostaną naruszone reguły sprawiedliwego opodatkowania. Zauważyć należy, że jego podejście do polityki podatkowej dobrze ukazuje, że o zakresie redystrybucji dochodu nie powinna decydować wyłącznie niewidzialna ręka rynku, a świadomie prowadzona polityka społeczno-gospodarcza⁴⁹⁵.

⁴⁹¹ A. Nowak, *Współczesne zasady podatkowe*, [w:] B. Fiedor, J. Rymarczyk (red.), *Ekonomia i międzynarodowe stosunki gospodarcze*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, 2007, s. 12.

⁴⁹² A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, op. cit. s. 97.

⁴⁹³ P. Grzybowski, *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przeгляд Prawniczy, Ekonomiczny i socjologiczny” 2012, s. 63; M. Sosnowski, *Znaczenie zasad...*, op.cit., s. 61-67.

⁴⁹⁴ P. Grzybowski, *Etyka i opodatkowanie...*, op.cit., s. 63.

⁴⁹⁵ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, op. cit. s. 98.

Mając na uwadze powyższe rozważania należy podsumować, że zasada powszechności opodatkowania stanowiła „postępowy” postulat w walce z przywilejami podatkowymi w okresie feudalizmu (szerzej nt. opodatkowania w okresie feudalizmu w rozdziale 2). Zgodnie z tą zasadą podatki powinny obciążać wszystkie osoby fizyczne, związki osób lub kapitałów, które uzyskują dochody bądź posiadają majątek. Zasada powszechności podatkowej, jak pisze M. Weralski, „(...) wyklucza wszelkie przywileje i zwolnienia podatkowe”⁴⁹⁶. Analizowana powszechność opodatkowania wynika z obowiązku (nieodzowności) finansowania wspólnych potrzeb, których przejawem są dobra publiczne. Co więcej, „(...) podatkowa ingerencja w sferę prawa własności, innych praw majątkowych, a także wolności i praw ekonomicznych zyskuje mocną legitymację”⁴⁹⁷ wtedy, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz wspomnianego – wspólnego – dobra publicznego. Ponadto, powinno temu towarzyszyć przekonanie podatnika, że dobro, które władza publiczna wskazuje jako „publiczne”, rzeczywiście jest wspólnym dobrem⁴⁹⁸.

Zdaniem A. Gomułowicza powszechność łączy się z „(...) z charakterystycznym rozłożeniem ciężaru podatkowego”, który musi zostać uzależniony od zdolności poniesienia przez poszczególne jednostki ciężaru podatkowego, co oznacza, że konieczne jest nie tylko wskazanie kryteriów zróżnicowania wysokości obciążenia podatkiem, ale także respektowanie ich w procesie stanowienia obowiązków podatkowych i w procesie ich stosowania. Poza tym, zapewnienie powszechności opodatkowania wymaga, aby przy określaniu treści obowiązku podatkowego wykluczone zostały „(...) kryteria pozaprawne, które mogłyby wpływać na treść opodatkowania”⁴⁹⁹.

Powszechność opodatkowania jest ważnym elementem w kształtowaniu i upowszechnianiu świadomości dotyczącej tego, że obowiązek utrzymywania państwa nie spoczywa jedynie na wybranych arbitralnie jednostkach, a na wszystkich obywatelach danego państwa⁵⁰⁰. Powszechność w polskim prawodawstwie została ugruntowana w art. 84 Konstytucji RP oraz poprzez postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2009 r.⁵⁰¹. W świetle tego postanowienia powszechność wyraża taki standard stanowienia obowiązków podatkowych, aby

⁴⁹⁶ M. Weralski, *Pojęcie podatku*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław 1982, s. 41.

⁴⁹⁷ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wydawnictwo Wolters kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 58.

⁴⁹⁸ *Ibidem*.

⁴⁹⁹ *Ibidem*.

⁵⁰⁰ *Ibidem*.

⁵⁰¹ Postanowienie TK z 9.10.2006 r., Ts 202/06, OTK-B 2009, nr 1, poz. 22.

każdy mógł uczestniczyć w powszechnie obowiązującym obowiązku podatkowym stosownie do zdolności płatniczej⁵⁰².

Koncepcja sprawiedliwości to zagadnienie, w stronę którego prawodawca często zwraca się w procesie poszukiwania obiektywnego kryterium usprawiedliwiającego proces nakładania podatków. Zdaniem Ziemińskiego najbardziej radykalną ideą sprawiedliwości jest idea doskonałej równości⁵⁰³, do której odniesienie odnaleźć można m.in. na gruncie Konstytucji RP. Co więcej, ekonomiczne aspekty dotyczące równości wydają się tak samo ważne jak te prawne, bowiem ludzie powinni być równi także w odniesieniu do swojej ekonomicznej pozycji. Jednakże to sformułowanie, jak wielokrotnie wskazywano w rozdziale 3 i 4, rodzi naturalne pytanie, w jakim zakresie i w jakim momencie ludzie powinni być równi w aspekcie podatkowym.

Mając na uwadze powyższe rozważania, równe traktowanie nie oznacza, że podatnicy muszą uiszczać takie same (identyczne) kwoty podatku, ale że powinni ponosić równe obciążenia, czego przejawem może być np. aspekt formalny sprawiedliwości poziomej. Polega on na tym, że równi powinni być równo traktowani. Równość ta stanowi – jak sprecyzowano w wyroku TK – akceptację odmiennego traktowania podmiotów, które nie posiadają wspólnych cech relewantnych (istotnych). Stąd też, jeżeli zróżnicowanie sytuacji prawnej i faktycznej adresatów norm prawnych odpowiada obiektywnie istniejącym między nimi odmiennościom, to nie dochodzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości⁵⁰⁴, bowiem, jak wskazywano również w podrozdziale 5.2., konstytucyjna zasada równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) nie ma charakteru absolutnego. Charakterystycznym przykładem zróżnicowania jest odmienne kształtowanie sytuacji prawnej podatników odnośnie różnych rodzajów płaconych podatków. Wskazana odmienność dotyczy zarówno podmiotu, jak i przedmiotu, stawek, a także szczegółowych zasad realizacji obowiązku podatkowego.

Ważne jest aby w trakcie oceny regulacji prawnej z punktu widzenia respektowania zasady równości, spojrzeć na analizowane regulacje pod kątem co najmniej trzech istotnych aspektów. Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, a więc taką, która uzasadniałaby równe (identyczne) traktowanie określonych podmiotów. Wymaga to przeprowadzenia analizy treści i celu ustawy podatkowej, w której zawarta byłaby dana norma podatkowa. Po drugie, konieczne jest dokonanie oceny, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie

⁵⁰² A. Gomułowicz, *Podatki a etyka...*, op.cit., s. 58

⁵⁰³ Z. Ziemiński, *Związki między sprawiedliwością a równością*, „Etyka” 1981, t. 19.

⁵⁰⁴ Wyrok z 23 marca 2010 r. SK 47/08 (Dz.U. 2010 nr 61 poz. 387); A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wydawnictwo Wolters kluwer Polska SA, Warszawa 2013, s. 56.

relewantnej. Po trzecie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty, które mają wspólną cechę istotną, to konieczne jest rozważenie, a także dokonanie oceny, czy wprowadzane od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne⁵⁰⁵, bowiem zasada równości zarówno na gruncie prawnym, jak i doktrynalnym nie posiada charakteru absolutnego.

Podsumowując, „(...) zasady podatkowe wykształciły się jako określone postulaty”⁵⁰⁶, które formułowane są w zwięzłej formie pod adresem praktyki ze strony nauki skarbowości. Zasady podatkowe to ogólne – aczkolwiek nie zawsze – cechy, które powinny charakteryzować politykę podatkową i systemy podatkowe. Zauważyć należy, że zasady podatkowe nie są niezmiennymi kanonami wiedzy podatkowej. Wręcz przeciwnie, w zależności od okresu historycznego czy też od wstępnie przyjętej perspektywy, w tym założeń społeczno-gospodarczych, wskazywane były różne postulaty, formułowano różne zasady, a także podejmowane próby ponownego interpretowania klasycznych zasad podatkowych. Konstatując wskazać należy, że zasady podatkowe zostały wypracowane w celu ustalenia racjonalnego kształtu konstrukcji podatku, a także prowadzenia racjonalnej polityki podatkowej.

⁵⁰⁵ A. Gomulowicz, *Podatki a etyka...*, op. cit. s. 56-57.

⁵⁰⁶ M. Weralski, *Pojęcie podatku...*, op. cit., s. 41.

Rozdział 3. Wolność a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej

3.1. Koncepcja wolności w rozważaniach filozoficzno-społecznych

Poglądy ekonomiczne – a w szczególności te dotyczące wolności i sprawiedliwości – mają bardzo długą historię. Społeczeństwo analizowało te kategorie oraz związane z nimi aspekty jeszcze przed formalnym powstaniem ekonomii jako nauki. Stąd też w przeciągu setek lat wykształciło się wiele różnych poglądów. Bogactwo myśli ekonomicznej wynika z istotnych różnic w zakresie przyjmowanych podstaw aksjologicznych, behawioralnych, czy też jak podkreśla Bogusław Fiedor – fundamentalnego sporu metodologicznego, tj. ekonomia pozytywna *versus* ekonomia normatywna⁵⁰⁷. Niemniej jednak, jak stwierdza J. Wilkin „(...) zarówno teorie ekonomiczne, jak i proponowane przez ekonomistów systemy gospodarcze, mechanizmy i rodzaje polityki gospodarczej są zazwyczaj umocowane w warstwie aksjologicznej”. Natomiast kategoria wolności pełni niezwykle ważną rolę zarówno we wspomnianych założeniach teoretycznych⁵⁰⁸, jak i w praktycznych zagadnieniach związanych z polityką publiczną. .

Etymologia słowa wolność nawiązuje do łacińskiego *liber* – po prostu wolny; łac. *liberalis* – wolnościowy. W języku staropolskim wolność nawiązuje do st.-pol. *wolen* pierwotnie rozumianego jako zgodny z czyjąś wolą; uwolniony od czegoś niekorzystnego, niepożądanego; mający czas, niezajęty; umożliwiający swobodne poruszanie się; niezabroniony, bezpłatny⁵⁰⁹. Początkowo idea wolności, a w późniejszych okresach koncepcja wolności, ewoluowała przez setki lat. Zajmowali się nią najwybitniejsi przedstawiciele filozofii od Platona, Arystotelesa poczynając, a na myślicielach współczesnego egzystencjalizmu i tzw. postmodernizmu kończąc.

⁵⁰⁷ W polskiej literaturze warto wyróżnić opracowanie pt. *Pozytywizm a sądy wartościujące w ekonomii* Bogusława Czarnego. Zdaniem B. Fiedora to najbardziej wartościowa w polskiej literaturze ekonomicznej praca poświęcona sporowi między ekonomią pozytywną, ekonomią normatywną; B. Fiedor, *Podział na ortodoksję i heterodoksję w świetle potrzeby pluralizmu metodologicznego w ekonomii, perspektywa mikroekonomiczna*, [w:] M. Gorynia (red.) *Ewolucja nauk ekonomicznych. Jedność a różnorodność, relacje do innych nauk, problemy klasyfikacyjne*, Wydawnictwo Polska Akademia Nauk, Warszawa 2019, s. 47. Szerzej na temat sporu ekonomia normatywna *versus* ekonomia pozytywna: B. Czarny, *Pozytywizm a sądy wartościujące w ekonomii*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.

⁵⁰⁸ J. Wilkin, *Ekonomia wolności i ekonomia zniewolenia. Kiedy ekonomia sprzyja poszerzaniu ludzkiej wolności a kiedy ją ogranicza?* Referat na IX Kongres Ekonomistów Polskich. Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa, <http://www.pte.pl/kongres/referaty/Wilkin%20Jerzy/Wilkin%20Jerzy%20-%20EKONOMIA%20ZNIEWOLENIA> (dostęp 01.05.2021).

⁵⁰⁹ *Wielki Słownik Języka Polskiego*, Instytut Języka Polskiego Pan, 2021, <https://wsjp.pl/> (dostęp 1.10.2021); W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna Warszawa 1968, s. 442; A. Wojtaszak, D. Wybranowski, *Od liberalizmu...*, op.cit.

Wolność, a dokładniej poziom wolności, dostępny człowiekowi stanowi jeden z najważniejszych wyznaczników ludzkiego działania, zarówno w sferze społecznej, gospodarczej, jak i politycznej. O wolności pisano również w kontekście socjologicznym, kulturowym, psychologicznym, a przede wszystkim filozoficznym i historycznym. W przeszłości to filozofowie jako pierwsi dostrzegli fundamentalną rolę wolności w życiu człowieka, kolejni byli politycy i ekonomiści. Filozofowie wykorzystali koncepcje wolności podejmując próbę określenia (przybliżenia) natury człowieka. Politycy wykorzystali tę koncepcję na potrzebę argumentacji szeroko rozumianego rozwoju społecznego. Natomiast ekonomiści korzystając z dostępnego dorobku naukowego położyli akcent na sferze nowo kształtującego się systemu gospodarczego⁵¹⁰. Niemniej jednak – jak pisze J. Wilkin – „(...) całość, nie jest jedynie sumą wszystkich ich części, lecz rezultatem niepowtarzalnego układu i wzajemnych powiązań elementów”⁵¹¹.

Wolność, a wraz z nią własność, bezstronność czy też indywidualizm wynikający z etycznego znaczenia jednostki przez wieki kształtowały doktrynę liberalizmu. Liberalizm klasyczny wiąże się ściśle z ekonomią klasyczną, której myśl zdominowała Wielką Brytanię oraz Francję w XVIII i XIX w. Warto zaznaczyć, że liberalizm klasyczny jest często utożsamiany z liberalizmem ekonomicznym i politycznym.

Rozumienie oraz interpretacja ideologii liberalizmu klasycznego wymagają spojrzenia w głąb historii. Jak stwierdza Michael Freeden: „(...) ideologie są rezultatem oddziaływania pomiędzy myślicielem a ideą”. Idee natomiast z perspektywy czasu wydają się odpowiedzią na wyzwania każdej epoki⁵¹². Studiując literaturę przedmiotu można zauważyć, że od dziesięcioleci narasta zamęt pojęciowy związany z definiowaniem tego, co przyjęło się uważać za liberalizm. Dotyczy to również liberalizmu klasycznego. Pojęcia takie jak liberalizm, neoliberalizm, ordoliberalizm, często są traktowane jako synonimy i używane pod wspólnym hasłem „liberalizm”⁵¹³. Wydaje się, że niespójność w interpretowaniu pojęcia „liberalizm” może wynikać z różnorodności poglądów, jakie na przestrzeni kilku ostatnich stuleci narosły wokół tej kategorii⁵¹⁴. Różnorodność liberalizmu dobrze ukazuje praca Jacka Bartyzela pod wymownie

⁵¹⁰ J. Filek, *Między wolnością gospodarczą a odpowiedzialnością społeczną biznesu*, [w:] B. Klimczak, A. Lewicka-Strzałecka (red.), *Etyka i ekonomia*, Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Warszawa 2007, s. 13.

⁵¹¹ J. Wilkin, *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania. Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2016, s. 95.

⁵¹² Ł. Dulęba, *Michael Freeden: liberalizm i ideologia*. „Przegląd Polityczny” 2015, (132), s. 67.

⁵¹³ E. Mączyńska, P. Pysz, *Liberalizm, neoliberalizm i ordoliberalizm*, „Ekonomista” 2014, (2), s. 221.

⁵¹⁴ P. Kelly, *Liberalizm*, Wydawnictwo Sic!, Warszawa 2007, s.11-12; R. Pęciak, *Liberalizm klasyczny – geneza i założenia*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici Ekonomia” 2016, 47(2), s. 110.

brzmącym tytułem: *W gąszczu liberalizmów. Próba periodyzacji i klasyfikacji*⁵¹⁵. Definitywne trudności w badaniach nad liberalizmem – zdaniem Barbary i Marka Sobolewskich – porównać można do trudności w jednoznacznym określaniu innych ekonomicznych zagadnień np. demokracji. I tak, „czyste” podejście do demokracji sprowadza się do modelu, który w pełnej swojej formie nie występuje. Nieco inaczej jest w przypadku zagadnień, takich jak demokracja parlamentarna, formalna, czy też socjalistyczna. Zagadnienia te połączone z przymiotnikiem nabierają empirycznego charakteru, który zdecydowanie konkretniej ukazuje występujące w rzeczywistości społeczno-gospodarczej systemy. Podobnie jest z liberalizmem, pojęcie to występuje jako swoisty „kwantyfikator”, czy też słowo „porządkujące”⁵¹⁶.

Pierwszy systematyczny wykład nowożytnej myśli indywidualistycznej, z której wywodzi się doktryna liberalizmu, przypisywany jest angielskiemu filozofowi T. Hobbesowi. Bezkompromisowy indywidualizm oznaczał dla niego definitywny rozbrat z filozofią społeczną, przekazaną średniowiecznemu chrześcijaństwu przez Platona i Arystotelesa. T. Hobbes zastąpił arystotelesowską koncepcję ludzkiej szczęśliwości twierdzeniem, że natura i okoliczności skazują ludzi na bezustanny pościg za stale zmieniającymi się przedmiotami własnych pragnień. Związek T. Hobbesa z liberalizmem zauważyć można w jego egalitarnej afirmacji wolności wszystkich ludzi i zdecydowanym odrzuceniu dziedzicznego prawa do władzy politycznej. W swoim głównym dziele *Lewiatan* (1651) opisał ideę państwa ograniczonego, które zapewnia przede wszystkim bezpieczeństwo. T. Hobbes uważał, że funkcją państwa nie jest tworzenie zasad życia moralnego, lecz ochrona praw naturalnych obywateli. Natomiast granice władzy państwowej wyznaczane są przez prawo naturalne, a nie moralne⁵¹⁷.

Za kolejnego prekursora liberalizmu uchodzi niderlandzki filozof okresu oświecenia B. Spinoza. J. Gray uznał go nawet za bliższego tradycji liberalnej niż T. Hobbesa, gdyż postrzega on wolność jednostki jako główną wartość ludzkiego życia. Wolność, indywidualizm czy też wyjątkowość, jaka towarzyszyć może jednostce ludzkiej w życiu, są kluczowymi wartościami dla B. Spinozy⁵¹⁸. Mimo, że wkład w rozwój liberalizmu, zarówno T. Hobbesa, jak i B.

⁵¹⁵ J. Bartyzel w swojej pracy wyróżnia pięć głównych form liberalizmu: filozoficzny, religijny, moralno-obyczajowy, polityczny oraz ekonomiczny. W ramach tych form liberalizmu wspomniany autor wyróżnia aż 37 różnych jego nurtów (odmian); J. Bartyzel, *W gąszczu liberalizmów. Próba periodyzacji i klasyfikacji*, Fundacja Servire Veritati, Instytut Edukacji Narodowej, Lublin 2004.

⁵¹⁶ B. Sobolewska i M. Sobolewski pisząc o „porządkowaniu” mają na myśli przyporządkowanie do danej doktryny w ekonomii; B. Sobolewska, M. Sobolewski, *Myśl polityczna XIX i XX w. Liberalizm*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1978, s. 8-9.

⁵¹⁷ J. Gray, *Liberalizm*, Społeczny Instytut Wydawniczy Znak, Fundacja im. Stefana Batorego, Kraków 1994, s. 20-25; W. Kwaśnicki, *Historia myśli liberalnej. Wolność, własność, odpowiedzialność*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, s. 26.

⁵¹⁸ J. Gray, *Liberalizm...*, op.cit., s. 24.

Spinozy, uznać należy za istotny, byli oni raczej prekursorami liberalizmu niż liberałami. Głównym wkładem okresu średniowiecza w ideologię liberalizmu było stworzenie filozoficznej koncepcji decentralistycznej władzy i bezstronnego prawa. Wartości te w pełni triumfowały w okresie oświecenia.

Za ojca liberalizmu, w tym twórcę jego podstawowych zasad, uważany jest J. Locke. Był to angielski pisarz polityczny, filozof oraz jeden z kluczowych intelektualistów kręgu stronnictwa liberalnego wigów⁵¹⁹. Postulował takie wartości i zasady, jak: zasada indywidualizmu, zasada wolności jednostki od państwa, zasada leseferyzmu oraz autonomicznej funkcji partii politycznych, spółek, korporacji i przedsiębiorstw. Do najważniejszych poglądów J. Locke'a zaliczyć należy podmiotową rolę własności prywatnej. Własność czyniła ludzi prawdziwie wolnymi oraz w znacznej części niezależnymi od władzy. W rozważaniach J. Locke'a własność pojawia się jako następstwo pracy, którą wykonuje każda jednostka. Konsekwencją tego, jak się wydaje współcześnie oczywistego mechanizmu, jest powstanie prawa własności, które związane jest z indywidualizmem posiadania oraz wykształcenie się kategorii sprawiedliwości rozumianej jako swoista gwarancja ochrony tych praw⁵²⁰.

Postrzeżenie pojęcia wolności przez ojca liberalizmu miało charakter dualistyczny. Wyróżnił on wolność naturalną oraz społeczną. Wolność naturalną ujmował jako niezależność wynikającą z prawa naturalnego⁵²¹, która przez społeczeństwo rozumiana była jako niepodleganie żadnej ziemskiej władzy. Natomiast wolność społeczną jako podleganie władzy pochodzącej z wyboru, przy tym wybraną władzę obejmuje koncepcja umowy społecznej. W tym przypadku jednostka – zdaniem badacza – ma absolutny priorytet przed państwem, które obowiązane jest do ochrony praw naturalnych oraz zaspokajania wspólnych potrzeb ludności. Ponadto, J. Locke skrupulatnie odróżniał obowiązki rządu i państwa wobec społeczeństwa⁵²². Jeśli rząd nie spełniał swych zadań, to społeczeństwu przysługiwało prawo do jego zmiany⁵²³.

⁵¹⁹ Podkreślić należy, że zanim J. Locke opublikował *Dwa traktaty o rządzie* (1689), polityka w Anglii polegała na rywalizacji między dwiema stronami: wigami i torysami. Partie te były odpowiednio przodkami współczesnej brytyjskiej Partii Liberalnej oraz Konserwatywnej. Locke był bardzo znanym przedstawicielem wigów. Powszechnie uważa się, że to właśnie z postaw arystokratycznych wigów, którzy zajmowali się interesami handlowymi i sprzeciwiali absolutnej władzy monarchy, wywodzi się liberalizm klasyczny (zwany również wigowskim). Wigowie zdominowali angielską politykę kilkanaście lat po rewolucji wspaniałej. Dominacja ta miała miejsce po śmierci królowej Anny w 1714 r. i trwała aż do koronacji króla Jerzego III w 1760 r.; R. Dagger, T. Ball, H. Girvetz, K. Minogue, *Liberalism*, Encyclopedia Britannica, 2019. <https://www.britannica.com/topic/liberalism/Classical-liberalism>, (dostęp 1.08.2019).

⁵²⁰ A. Wojtaszak, D. Wybranowski, *Od liberalizmu...*, op.cit., s. 24-29.

⁵²¹ Idea prawa natury, na które powołuje się Locke, rozumiana była jako równość wszystkich ludzi w zakresie tzw. praw niezbywalnych: życia, wolności, własności.

⁵²² Warto zauważyć, że to właśnie Locke'owi oraz Monteskiuszowi przypisuje się koncepcję trójpodziału władzy, która stała się podstawą liberalizmu klasycznego i przetrwała do czasów współczesnych.

⁵²³ A. Wojtaszak, D. Wybranowski, *Od liberalizmu...*, op.cit., s. 27.

J. Locke był niewątpliwie jednym z najważniejszych myślicieli, którzy wpłynęli na rozwój ideologii liberalizmu. Jego dzieła czytane były nie tylko w Europie, ale również na innych kontynentach, np. w Ameryce Północnej. Postulowane przez Locke'a wartości odnaleźć można w poglądach towarzyszących rewolucjom politycznym z okresu oświecenia. Wartości – tj. prawo natury, wolność czy umowa społeczna – inspirowały rewolucjonistów do zmian w kierunku, który współcześnie określamy mianem doktryny liberalizmu klasycznego.

Kategoria wolności obecna była też w rozważaniach Davida Hume'a (1711-1776) wielkiego filozofa, historyka i ekonomisty. Według niego wolność jest swoistym łącznikiem społeczeństwa kierującego się własnymi korzyściami. Zabezpieczenie jej możliwe jest jedynie poprzez stosunkowo wysokiej (dobrej) jakości rządu prawa, które dbają o poszanowanie prywatnej własności, realizację zasady sprawiedliwości społecznej, czy też ogólnie ujmując zapewnienie ładu publicznego. Realizacja wolności wydaje się uzależniona od panującego ustroju, o czym szerzej pisał D. Hume w eseju *O partiach w ogólności*. Rozważania D. Hume'a przetrwały próbę czasu i są aktualne do dzisiaj, a szczególnie tematyka, w której porusza problemy wolności gospodarczej oraz wolności politycznej⁵²⁴.

W rozważaniach Jeana-Jacquesa Rousseau (1712-1778) wolność przybrała nieco bardziej złożoną postać. Ujmował ją jako kategorię podzieloną na trzy grupy: naturalną, społeczną i moralną. Wolność w myśli J.-J. Rousseau'a wyraża się nie w rozumie, a w doznaniowej sferze natury człowieka. Oznacza to, że człowiek swoje decyzje ostatecznie podejmuje w oparciu nie tylko o wrodzoną wrażliwość własnego serca, swe wewnętrzne popędy, ale również uwzględniając zewnętrzną granicę, którą jest wolność innych jednostek. To rodzaj wolności niekiedy określanej mianem pierwotnej czy też naturalnej. Ten rodzaj wolności skrupowany został poprzez rozwój stosunków międzyludzkich tworzących kulturę i inne społeczne formy współżycia ludzi, a przede wszystkim poprzez tworzenie systemu politycznej organizacji, czyli państwa⁵²⁵.

Reasumując, to wydarzenia społeczno-gospodarcze z czasów oświecenia ukształtowały fundamenty liberalizmu klasycznego. Formowanie się oraz rozwój doktryny liberalizmu klasycznego należy łączyć z okresem między rewolucją wspaniałą w Anglii (1688), a Wielką Rewolucją Francuską (1789-1799). W Europie liberalizm klasyczny był siłą transformującą sferę społeczno-gospodarczą przez cały XVIII oraz XIX w. W tym czasie obalono system feudalny,

⁵²⁴ D. Kosiewicz-Wawrzonkowska, *Problem ładu publicznego w esejach politycznych Dawida Hume'a*, „Ruch Filozoficzny” 2017 r., nr. 73 (4), s. 132-133,

⁵²⁵ K. Ślipko, *Wolność w liberalizmie a prawda o wolności*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2008, vol. 11, nr 1, s. 16.

arystokracja utraciła swoje przywileje, absolutna monarchia została ograniczona. Zakwestionowanie roli monarchii absolutnej skutkowało powstaniem rządów konstytucyjnych, a w sferze gospodarczej powstaniem systemu kapitalistycznego, który zastąpił średniowieczną gospodarkę o charakterze feudalnym⁵²⁶.

„Dojrzewająca” na przestrzeni lat koncepcja wolności triumfowała w okresie oświecenia. Przejawem urzeczywistnienia wolności osobistej wszystkich jednostek (obywateli, podmiotów) stał się liberalizm klasyczny. Na tych fundamentach tworzone były kolejne teorie i doktryny ekonomiczno-polityczne. Do najważniejszych wartości, które wraz z wolnością zostały urzeczywistnione zaliczyć należy idee zminimalizowania władzy państwowej, a przede wszystkim uwolnienie prywatnej przedsiębiorczości spod ścisłej kontroli. Minimalizowanie restrykcji w prowadzeniu działalności gospodarczej czy też obniżanie podatków powinny pobudzać rynek i procentować dodatkową produkcją, wymianą lub twórczością, co niewątpliwie przyczynia się do wzrostu „bogactwa narodów”.

Zdaniem znawcy europejskiego liberalizmu Gudio de Ruggiero podejście do sfery finansów publicznych, które zostało ukształtowane w opisywanym wyżej okresie przejawia się w takich aspektach, jak: upraszczanie podatków, preferowanie podatków bezpośrednich, prosta konstrukcja regulacji prawnych. Zastanawiające może być preferowanie podatków bezpośrednich względem pośrednich. Jednakże przypomnieć należy, że pobierane wówczas pogłównne, czy też wprowadzony później podatek dochodowy, stanowiły około kilku procent uzyskiwanych dochodów. Ponadto, jak zwraca uwagę G. de Ruggiero panował wówczas pogląd, że podatki bezpośrednie są bardziej sprawiedliwe, a nawet mają charakter edukacyjny zarówno dla podatników, jak i rządzących. Płacone bezpośrednio daniny transparentnie ukazują, jakie kwoty ponosi obywatel na rzecz wspólnoty i władcy publicznego. To pozwala dostrzec, czy otrzymywane usługi publiczne stanowią adekwatną zapłatę za te „poświęcenia” (eng. *for these sacrifices*). Warto wspomnieć, że tego rodzaju podejście do polityki fiskalnej postulował jeden z pierwszych premierów Gladstone, w okresie którego rządów wprowadzany był podatek dochodowy⁵²⁷.

Konkludując, na losy światowego liberalizmu wpływ miało wiele różnych czynników: m.in. potęga władcy, siła arystokracji, tempo industrializacji czy też przebieg rewolucji lub okoliczności pojednania narodowego. Najważniejsze czynniki zawierają się w

⁵²⁶ M. Mak, *Rozważania o genezie i podstawach kształtowania się liberalizmu klasycznego*, [w:] G. Węgrzyn (red.), *Problemy gospodarki i rynku pracy w warunkach globalizacji, cyfryzacji i zmian pokoleniowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2019, s. 20.

⁵²⁷ G. de Ruggiero, *The history of European liberalism*, Oxford University Press, London 1927, s. 130-131, <https://archive.org/> (dostęp 10.10.2020).

uwarunkowaniach kulturowych oraz społeczno-gospodarczych powstałych przez setki lat. Podobnie jak w przypadku innych doktryn, forma, w jakiej kształtował się liberalizm jest bardzo wrażliwa na wpływ czasu i okoliczności. Liberalizm każdego kraju jest inny i zmienia się wraz z kolejnymi pokoleniami obywateli. Z historycznego punktu widzenia liberalizm na przestrzeni kilku stuleci charakteryzował się przejściem od nieufności wobec władzy państwowej (liberalizm klasyczny) do wykorzystywania instrumentów interwencjonizmu państwowego w celu korygowania powstających nierówności w podziale bogactwa (*modern liberalism*)⁵²⁸.

3.2. Wolność a opodatkowanie w ujęciu ekonomii klasycznej i neoliberalnej

Zaadaptowana przez ekonomistów klasycznych doktryna wolności – najczęściej określana wolnością gospodarczą – została w znacznej mierze oparta na liberalnej myśli politycznej, która jest jedną z najbardziej znanych koncepcji filozofii politycznej, powszechnie nazywaną „filozofią wolności”. Jednakże między wolnością w ujęciu liberalnej myśli politycznej a wolnością gospodarczą nastąpiły pewne zmiany. Jak zauważa Christian Bay w sferze polityki publicznej np. podatkowej nie zawsze najistotniejsze jest zwrócenie uwagi na to, czy człowiek jest wolny w sensie najwyższym. Dla celów politycznych – m.in. podatkowych – niezbędne jest natomiast pojęcie wolności o wyraźnie zaznaczonych implikacjach behawioralnych, czy też pojęcie wolności raczej empiryczne niż transcendentalne. J. Filek podkreśla, że właśnie taką ideę wolności – opartą na behawioralnych implikacjach, całkowicie pozbawioną transcendentalnego charakteru – przyjęła teoria ekonomii. Z analizy historycznej wynika, że pewne cechy idei wolności uznawane za istotne przez filozofów w czasie „przeistaczania się” wolności na potrzeby ekonomii zostały zagubione, czasami świadomie zapomniane, bądź nawet zaprzeczone.

Pierwsze *stricte* naukowe koncepcje podatkowe ukształtowane zostały przez klasyków ekonomii. Oczywiście, jak wcześniej wskazywano, rozważania na temat podatków prowadzone były nawet przed naszą erą. Jednakże koherentne teorie, którym można przypisać naukowe znaczenie, po raz pierwszy opisane zostały m.in. przez A. Smitha, D. Ricardo, J.-B. Saja, a także J.S. Milla⁵²⁹. Klasycy ekonomii podzielali tezę, że „obiektywne prawa natury” są silniejsze od prawa stanowionego, a zatem działalność państwa nie powinna się im przeciwstawiać, ponieważ dzięki „prawom natury” system gospodarczy samoczynnie osiąga stan równowagi.

⁵²⁸ R. Dagger, T. Ball, H. Girvetz, K. Minogue, *Liberalism...*, op.cit.

⁵²⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań, 1995, s. 16.

Stąd też podatkowa ingerencja w życie społeczno-gospodarcze zdaniem klasyków w większości przypadków jest zbędna⁵³⁰.

A. Smith był pierwszym ekonomistą, który zagadnienie podatków poruszył w sposób kompleksowy, tj. połączył zasady podatkowe z gospodarczymi oraz społecznymi uwarunkowaniami. Smithowska koncepcja podatkowa nie powstała w próżni. Koncepcja ta jest wyraźnie zakorzeniona w przeszłości, a także w czasach mu współczesnych. Rozważania przeprowadzone przez ojca ekonomii skoncentrowane były przede wszystkim na zasadach podatkowych, koncepcji przerzucalności podatków, przesłankach kształtowania polityki fiskalnej, uwarunkowaniach politycznych, gospodarczych, a także społecznych opodatkowania.

Z perspektywy lat dostrzec można trzy zasadnicze kwestie, które miały istotny wpływ na kształt wolnościowej myśli podatkowej pozostawionej przez A. Smitha. Po pierwsze, duże oddziaływanie na liberalne postulaty podatkowe miały negatywne doświadczenia, których głównym źródłem była koncepcja oparta na wymiarze podatków przez poborców podatkowych. Po drugie, istotne były przemyślenia podatkowe Monteskiusza, na których A. Smith często się wzorował. Po trzecie, liberalna myśl ekonomiczna, której A. Smith był zwolennikiem, „(...) nakazywała mu formułować tezy podatkowe w związku, a nie w oderwaniu od praw określanych jako obiektywne prawa natury”. Prawa te to oczywiście metafora mechanizmu rynkowego, który w rozumieniu klasyków ekonomii jest jedynym naturalnym sposobem funkcjonowania sfery gospodarczej⁵³¹.

A. Smith mając na względzie intelektualny dorobek Monteskiusza sformułował tezy o potrzebie ochrony jednostki przed nadużyciem prawa ze strony władcy. Według Monteskiusza „(...) podatki państwowe są udziałem, jaki każdy obywatel oddaje z tego co posiada”⁵³². Monteskiusz będąc zwolennikiem powszechności stanowczo twierdził, że podatnik musi mieć zagwarantowane prawo do części, która pozostaje mu do dyspozycji po opłaceniu podatku.. To zagadnienie niewątpliwie bliskie jest wolności od opodatkowania. Wspomniana pewność w świetle liberalnej koncepcji opodatkowania oznaczać ma z jednej strony „(...) spokojne korzystanie z dochodu lub majątku, który kształtuje się w następstwie zapłacenia podatku”⁵³³, z drugiej „(...) państwo (władza) ma zapewnić bezpieczeństwo prawne podatnikowi polegające na nienaruszalności pozostałego po opodatkowaniu dochodu i majątku”⁵³⁴. A. Smith – podobnie

⁵³⁰ Ibidem.

⁵³¹ A. Gomułowicz, *Myśl podatkowa Adama Smitha*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 44-45.

⁵³² A. Gomułowicz, *Myśl podatkowa...*, op.cit., s. 46.

⁵³³ Ibidem, s. 45-46.

⁵³⁴ Ibidem.

jak Monteskiusz – był świadom, że wysokość obciążeń podatkowych jest pochodną potrzeb państwa, a potrzeby te na ogół wyznaczają granice opodatkowania. Stąd też kluczowe jest, aby „(...) nie kierować się rzekomymi potrzebami państwa” oraz „(...) nie odbierać ludowi możliwości zaspokojenia jego rzeczywistych potrzeb”⁵³⁵.

A. Smith analizując systemy podatkowe dostrzegł, że istnieją podatki nieobciążające tego źródła, które zamierzano danym podatkiem obciążyć. Dlatego uważał, że podczas oceny systemu podatkowego – np. z perspektywy równomierności, ale także względnej neutralności – należy badać, czy dany podatek „trafia” swoim ciężarem dokładnie w ten podmiot, który rzeczywiście zamierzano opodatkować. A. Smith w rozważaniach poświęconych podatkowi za punkt wyjścia przyjął, że każdy podatek ostatecznie musi zostać zapłacony z któregoś źródła dochodu jednostek, przy tym według niego „(...) prywatny dochód jednostek pochodzi ostatecznie z trzech różnych źródeł: z renty, z zysku i z płacy”. Natomiast podatek „(...) musi być ostatecznie zapłacony z któregoś z tych trzech różnych źródeł dochodu albo ze wszystkich bez wyjątku”⁵³⁶.

W *Bogactwie Narodów...* ojciec ekonomii analizuje, dlaczego ciężar podatku jest przenoszony między poszczególnymi podmiotami, obciążając te, na które *de facto* podatek nie został nałożony. Jego zdaniem o przyczynach danego podatku decydują wolna konkurencja oraz oddziaływanie prostych, aczkolwiek nieuniknionych praw ekonomicznych. Przerzucalność podatku w smithowskich rozważaniach jest obiektywną koniecznością, przy czym przeliczone są przede wszystkim podatki bezpośrednie, tj. podatek od renty gruntowej, podatek od czynszu z domów, podatek od zysku, podatek od płac. Poza tym, podatki pośrednie – niejako ze swej natury – przenoszone są niemal zawsze na konsumenta⁵³⁷.

Reasumując, A. Smith przez umiejscowienie swojej koncepcji podatkowej w sferze liberalizmu gospodarczego uważał, że rządzące życiem gospodarczym i społecznym prawa natury muszą być uwzględniane również przy pobieraniu dochodów budżetowych przez państwo. Zatem doktryna podatkowa powinna być oparta na założeniach neutralności podatkowej, tj. niwelowaniu wpływu opodatkowania na hamowanie aktywności gospodarczej i oszczędności społeczeństwa oraz na wprowadzaniu podatków pośrednich, które ułatwiają bardziej równomierne rozłożenie ciężaru podatkowego⁵³⁸.

⁵³⁵ Ibidem, s. 47.

⁵³⁶ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów. Tom 2...*, op.cit., s. 500.

⁵³⁷ A. Gomułowicz, *Myśl podatkowa...*, op.cit., s. 55.

⁵³⁸ W. Wyrzykowski, *Interwencjonizm czy liberalizm – jaka polityka podatkowa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, nr 19, s. 3.

David Ricardo (1772-1823) – drugi z mistrzów ekonomii klasycznej – będąc większym zwolennikiem liberalizmu gospodarczego niż A. Smith podkreślał znaczenie swobodnej konkurencji, a także – istotne z punktu podatków bezpośrednich – kryterium zysku w podejmowaniu indywidualnych decyzji gospodarczych⁵³⁹. Za zasadniczy cel ekonomii politycznej, której badaniem się zajmował, D. Ricardo uznał odkrycie praw regulujących zasady podziału dochodu między właścicieli ziemskich, kapitalistów i robotników w czasie⁵⁴⁰. Stąd też w centrum jego rozważań usytuowane były nie przyczyny bogactwa narodów, a zagadnienia podziału wytworzonego produktu, które miały istotny wpływ na jego poglądy dotyczące polityki podatkowej. Uważał, że najlepszym regulatorem sfery gospodarczej są prawa ekonomiczne, a zatem właściwym rozwiązaniem jest liberalna polityka ekonomiczna zapewniająca swobodę kształtowania się stosunków między kapitałem a pracą. Politykę podatkową uważał za ważny element polityk publicznych, a będąc – jak pisze D. Miłaszewicz – „fanatykiem akumulacji” twierdził, że podatki powinny być możliwie najniższe, ponieważ „(...) są częścią produktu ziemi i pracy płaconą z kapitału i dochodu”. Oznacza to, że zmniejszają możliwość akumulacji, a finansowane nimi wydatki rządowe negatywnie wpływają na produkcję, przede wszystkim obniżając akumulację⁵⁴¹. To „zło konieczne”, jak D. Ricardo określał obowiązek podatkowy, nie jest związane jedynie z główną ideą podatku (tj. funkcją fiskalną), ale z możliwymi negatywnymi następstwami, które podatek wywołuje w sferze gospodarczej i społecznej⁵⁴². D. Ricardo dostrzegał, jak ważna jest spójność – współcześnie określana również jako myśl przewodnia stanowiąca „ogniwo łączące” poszczególne podatki – w systemie podatkowym. Uważał, że ocena tych skutków możliwa jest z perspektywy „podatków razem wziętych”.

D. Ricardo będąc obrońcą przedsiębiorców aż 12 na 32 rozdziałów swojej najważniejszej pracy pt. *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania* poświęcił podatkom, a swoje rozważania rozpoczął słowami „(...) [p]odatki są częścią produktu ziemi i pracy całego kraju, oddawaną do dyspozycji rządu. Płaci się je zawsze w końcu z kapitału lub z dochodu kraju”⁵⁴³. Ekonomista podjął analizę m.in. podatków od płodów rolnych, od renty, dziesięciny, podatku gruntowego, od złota, od domów, od zysków od płac, a także podatków, które płaci producent. Uważał, że skutkiem każdego podatku, który zostanie nałożony na rolników, będzie podniesienie ceny płodów rolnych, co w efekcie najbardziej obciąży konsumenta. Twierdził również, że

⁵³⁹ D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie...*, op.cit., s. 190.

⁵⁴⁰ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1957, s. 74.

⁵⁴¹ D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie...*, op.cit., s. 190; U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2, s. 410-411.

⁵⁴² J. E. King, *David Ricardo*, Palgrave Macmillan, London 2013, s. 136.

⁵⁴³ D. Ricardo, *Zasady ekonomii...*, op.cit., s. 168, [za:] Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach...*, op.cit., s. 410.

podatek od pól rolnych, podobnie jak podatek od artykułów pierwszej potrzeby, wywoła wzrost płac roboczych, a tym samym spowoduje spadek zysków⁵⁴⁴. Reasumując, D. Ricardo dopatrywał się negatywnych skutków podatków, jeżeli korygują one ukształtowany przez rynek podział dochodów i majątku⁵⁴⁵. W świetle ricardiańskiej doktryny można przyjąć, że właściwe będzie obciążenie niższymi podatkami zamożniejszych podatników, bowiem takie obciążenia będą nagrodą w zamian za bardziej efektywną pracę.⁵⁴⁶

Pomimo, że podatki nie były głównym tematem dzieła J.B. Saya pt. *Traktat o ekonomii politycznej, czyli prosty wykład, w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, to zawarte w nim wypowiedzi nadal pozostają aktualne⁵⁴⁷. W *Traktacie o ekonomii politycznej...* J.B. Say przedstawił pogląd, że podatek stanowi tę część produktu narodowego, którą państwo odbiera obywatelom w celu zaspokojenia „(...) konsumpcji publicznych, o rodzaju których decydował albo monarcha, albo naród”⁵⁴⁸ oraz podkreślał, że „(...) podatek mierzy się wielkością ofiary wymaganej od podatnika, a nie wysokością kwoty, jaką otrzymuje rząd”⁵⁴⁹. J.B. Say rozwinął tę myśl twierdząc, że istota podatku polega nie na substancji materialnej, dostarczonej przez podatnika, lecz na jej wartości⁵⁵⁰. Pozostając pod wpływem twórczości A. Smitha uważał, że wartości, które zostały zabrane podatnikom, najczęściej wydatkowane są w sposób nieproduktywny, stanowią bowiem „(...) pewien dodatek do kosztów produkcji”⁵⁵¹, a w wielu przypadkach mogą być zwyczajnie szkodliwe dla produkcji. Jedynym wyjątkiem, w którym opodatkowanie może neutralizować przypisywane podatkowi wady, jest właściwe (racjonalne) spożytkowanie dochodów podatkowych⁵⁵².

J.B. Say w swoich poglądach poszedł jeszcze dalej niż A. Smith. Uważał, że państwo – o ile to możliwe – nie powinno ingerować m.in. poprzez podatek w ekonomiczne „sprawy” i działalność obywateli. Tej myśli podporządkował swoją wizję systemu podatkowego charakteryzującego się „(...) łagodnymi formami obciążenia i konstrukcją podatkową”, która nie może zakłócać rozwoju kapitału, a także gospodarki rolnej, przemysłowej oraz usług. Zgodnie

⁵⁴⁴ U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach...*, op.cit., s. 410.

⁵⁴⁵ A. Żabiński, *Realizacja zasady...*, op.cit., s. 562.

⁵⁴⁶ H. Kuzińska, *Jakie stawki podatkowe*

https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.tiger.edu.pl%2Faktualnosci%2Fmat%2F2007%2F01%2FKuzinska_podatki_2006.doc&wdOrigin=BROWSELINK (dostęp 25.03.2022).

⁵⁴⁷ U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach...*, op.cit., s. 133-142.

⁵⁴⁸ Ibidem, s. 134.

⁵⁴⁹ J.B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1960, s. 881; R. Pęciak, *Liberalne ujęcie roli państwa w doktrynie Jeana-Baptiste'y Saya*, „Studia Ekonomiczne/Akademia Ekonomiczna w Katowicach” 2006, nr 38, s. 31-50.

⁵⁵⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 53.

⁵⁵¹ Ibidem, s. 53

⁵⁵² Ibidem, s. 53

z tym najlepsza polityka fiskalna w sayowskim wydaniu to „wydawać mało”, a „dobry podatek to niski podatek”⁵⁵³. W podatkowych rozważaniach J.S. Saya wyraźnie zarysowany jest wątek dotyczący ochrony kapitału, a czytając między wierszami dostrzec można, że również dochodów osobistych. To podejście na ogół przez ekonomistów utożsamiane jest z liberalną zasadą nienaruszalności kapitału, a także dochodu⁵⁵⁴. Dobrym wyrazem tego liberalnego podejścia J.B. Saya do problematyki podatków były sformułowane przez niego zasady podatkowe. W kontekście analizowanej w niniejszym podrozdziale koncepcji wolności warto wymienić następujące trzy zasady⁵⁵⁵:

- system podatkowy powinien charakteryzować się najbardziej umiarkowaną ilością podatków;
- ustalenie tego rodzaju podatków, które pociągają za sobą najmniej ciężarów i które nie obciążają podatnika;
- ustalenie takiej konstrukcji podatków w systemie podatkowym, by jak najmniej szkodziły reprodukcji.

Zauważyć można, że zasady te odpowiadają założeniom ekonomii liberalnej, zgodnie z którą podatki powinny charakteryzować się konstrukcją o niskich stopach podatkowych, a także nawiązywać do koncepcji względnej neutralności⁵⁵⁶. Zastanawiające jest, dlaczego sformułowane przez J.B. Saya zasady opodatkowania są rzadziej powoływane w literaturze niż te smithowskie. Przypuszczać można jedynie, że zaważył ich bardziej opisowy, a więc mniej chwytliwy i komunikatywny charakter, a także to, że pierwsze publikacje wydane zostały w języku francuskim, a nie angielskim.

J.S. Say poświęcił wiele miejsca rozważaniom nt. sposobu wymiaru podatków. Szczególnie ciekawe są spostrzeżenia, które poczynił w kontekście zalet i wad podatków bezpośrednich i pośrednich. Uważał, że zaletą podatków pośrednich jest łatwość ich uiszczania, a przede wszystkim mniejsze odczucie ponoszonego obciążenia, co z perspektywy podatnika jest niewątpliwie istotne. Niemniej jednak J.B. Say przestrzegał przed niebezpieczeństwem nierównomiernego opodatkowania, a w tym możliwości przerzucania opodatkowania na inne osoby. Reasumując, rozważania J.B. Saya pozwoliły mu na sformułowanie tezy, że „(...) teoria podatku powinna się opierać na zasadach, iż podatek jest wartością, której dostarcza społeczeństwo i która nie wraca do niego po dokonanej konsumpcji”⁵⁵⁷. Poza tym, wyraźnie podkreślał, że

⁵⁵³ Ibidem, s. 53

⁵⁵⁴ Ibidem, s. 55

⁵⁵⁵ Ibidem, s. 54.

⁵⁵⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 53.

⁵⁵⁷ Ibidem, s. 55.

społeczeństwo nie tylko płaci podatek, ale także ponosi koszty poboru podatku. W świetle say-owskich rozważań w większości przypadków podatnicy obciążeni są dwukrotnie, z jednej strony jako producenci – także pracownicy – a z drugiej jako konsumenci. Jego pogląd, jak zauważa U. Zagóra-Jonszta, na podatki najlepiej oddają słowa: podatek jest „(...) formą grabieży”⁵⁵⁸.

W przedstawionej przez J.S. Milla koncepcji opodatkowania upatruje się początków liberalizmu socjalnego, dlatego nie można pominąć aspektów *stricte* liberalnych ukazujących, jak ważnym dla niego zagadnieniem była względna neutralność podatku. R.B. Ekelund i D.M. Walter podejmują próbę pokazania, jak istotna dla J.S. Milla była taka konstrukcja podatku, która „(...) zachowałaby maksimum bodźców, przy minimalnych obciążeniach dla systemu gospodarczego (oryg. *which would preserve a maximum of incentives, a minimum of drag on the economic system*)”⁵⁵⁹. Z drugiej strony ważne jest – często pomijane – stanowisko J.S. Milla, które zaprezentował przed komisją ds. podatku dochodowego i majątkowego. Za słuszne i rozsądne uznał, aby polityka państwa „(...) sprzyjała raczej dyfuzji niż koncentracji bogactwa (oryg. *the diffusion rather than the concentration of wealth*)”. To bardzo ważny wątek konstytuujący – wraz ze wspomnianym podejściem *stricte* liberalnym – liberalizm socjalny, w którym scalone są oba podejścia, tj. socjalne i liberalne. We wspomnianym wystąpieniu przed komisją J.S. Mill niemal w *leseferycznym* duchu stwierdził – nawiązując do opodatkowania dochodu – że „(...) musisz pozwolić ludziom zachować pełną korzyść w życiu z tego, co nabyli”, jednakże „(...) państwo może się tym zająć przy okazji dziedziczenia”. Przyjąć należy za R.B. Ekelun-dem i D.M. Walkerem, że w ramach jednej teorii sprawiedliwego opodatkowania J.S. Mill próbował pogodzić ze sobą względnie neutralne oraz interwencyjne opodatkowanie, którego celem byłoby zapewnienie długoterminowej sprawiedliwości dystrybucyjnej (*longterm distributive justice*)⁵⁶⁰, w której niezwykle ważną funkcję pełni podatek dochodowy i spadkowy. Szerzej na ten temat w rozdziale 4.

Warto przypomnieć, że historia doktryny neoliberalnej sięga trzeciej dekady XX w. Pojęcie „neoliberalizmu” pojawiło się w 1925 r. na kartach pracy pt. *Volkswirtschaftliche Gedankenströmungen* autorstwa Hansa Honeggera. W kolejnej dekadzie dyskusję na temat neoliberalnej polityki podjął Alexander Rüstow, który przyczynił się również do zorganizowania kolokwium Waltera Lippmanna, które odbyło się 1938 r. w Paryżu⁵⁶¹. Efektem tego spotkania

⁵⁵⁸ U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach...*, op.cit., s. 141.

⁵⁵⁹ R. B. Ekelund Jr. and D. M. Walker, *J. S. Mill on the Income...* op.cit., s. 560.

⁵⁶⁰ Ibidem, s. 559-560.

⁵⁶¹ A. Grabska, M. Moszyński, P. Pysz, *Stanowiony i spontaniczny ład gospodarczy w procesie transformacji systemowej Polski i byłej NRD*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Toruń 2014, s. 18-19.

było powstanie Międzynarodowego Centrum Badań dla Odrodzenia Liberalizmu. W kolejnych latach grupa ponad dwudziestu liberałów z krajów, takich jak Niemcy, Austria, Francja i Stany Zjednoczone z inicjatywy Friedricha Augusta von Hayeka utworzyła stowarzyszenie *Mont Pelerin Society*, które potocznie nazywano „naukową międzynarodówką liberałów”⁵⁶².

W pierwszym powojennym spotkaniu „neoliberalistów” uczestniczyli m.in. Walter Eucken (1891-1950), Wilhelm Röpke (1899-1966), Alexander Rüstow (1885-1963), Frank Knight (1885-1972) oraz Milton Friedman (1912-2006). Z perspektywy lat zauważyć można, że poglądy tych badaczy kontynuowane były przez ich następców w różnych nurtach neoliberalizmu. W. Eucken stał się jednym z twórców niemieckiego ordoliberalizmu. F. Knight oraz M. Friedman już wówczas byli prominentnymi przedstawicielami chicagowskiej szkoły ekonomii, która po kolejnych dekadach sporów toczonych z keynesistami w latach siedemdziesiątych – jak pisze P. Pysz – „(...) pod nazwą szkoły neoliberalnej opanowała sposób myślenia ekonomistów i polityków gospodarczych”⁵⁶³. Doktryna ta przede wszystkim negowała keynesowską koncepcję równowagi ogólnej i wskazywała na niebezpieczeństwa płynące z nadmiernej ingerencji państwa w życie gospodarcze⁵⁶⁴.

Założenia ukształtowane w doktrynie neoliberalnej ściśle związane są z tzw. konsensem waszyngtońskim, którego podstawy w latach 80-tych XX w. przedstawił John Williamson (1937-2021). Była to teoretyczna koncepcja, która powstała w odpowiedzi na kryzys strukturalny i zadłużenia w Ameryce Łacińskiej. Główne założenia konsensusu waszyngtońskiego dotyczą utrzymania dyscypliny budżetowej, obniżania stóp podatkowych przy jednoczesnym rozszerzaniu bazy podatkowej. Neoliberalowie postulując niskie podatki zaznaczają jednocześnie, że podatnik – jeśli tylko jest to możliwe – powinien płacić za wiele usług, również tych świadczonych przez państwo⁵⁶⁵.

Neoliberalizm to doktryna o ściśle sprecyzowanym celu, jakim jest rozwój ekonomii i rynku poprzez wprowadzenie – na stałe – mechanizmów wolnorynkowych w niemal wszystkich sferach życia publicznego⁵⁶⁶. Do przyjęcia doktryny neoliberalnej jako podstawowego wyznacznika działania w międzynarodowych instytucjach, tj.: MFW, BŚ, OECD przyczynił się dynamiczny rozwój korporacji międzynarodowych. Spowodowało to, że cel i przyświecające

⁵⁶² B. Danowska-Prokop, *Milton Friedman – na gruncie teorii społeczno-ekonomicznej*, [w:] B. Danowska-Prokop, H. Przybyła, U. Zagóra-Jonszta (red.), *Liberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2005, s. 63-64.

⁵⁶³ A. Grabska, M. Moszyński, P. Pysz, *Stanowiony i spontaniczny...*, op.cit., s. 19.

⁵⁶⁴ B. Danowska-Prokop, *Milton Friedman...*, op.cit., s. 63-64.

⁵⁶⁵ A. Zawojska, *Liberalizm, Neoliberalizm, wolność ekonomiczna i polityczna a rozwój gospodarczy kraju*, SGGW, s. 7-9, http://sj.wne.sggw.pl/pdf/EIOGZ_2006_n58_s5.pdf (dostęp 12,10.2021).

⁵⁶⁶ D.A. Michałowska, *Neoliberalizm i jego (nie)etyczne implikacje edukacyjne*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2013, s. 16-17.

neoliberalizmowi działania mają charakter globalny. Precyzując, neoliberalizm gospodarczy – jak pisze A. Zawajska – można scharakteryzować „(...) jako deregulację rynków, decentralizację państwa oraz interwencję rządu zawężoną wyłącznie do spraw ekonomicznych”. A. Zawajska w opracowaniu „Liberalizm, neoliberalizm, wolność ekonomiczna...” powołując się na badania McKinghta⁵⁶⁷ przedstawia rozszerzony zbiór zagadnień, na których opiera się doktryna neoliberalizmu gospodarczego⁵⁶⁸:

- indywidualny wybór dokonywany przez poszczególne jednostki (ludzi, podmioty gospodarcze) na rynkach jest w zasadzie lepszy i przynosi korzystniejsze wyniki niż jakkolwiek inny wybór;
- regulacje rządowe w sektorze prywatnym powinny zostać zaniechane na rzecz samoregulacji i większej konkurencji;
- sektor publiczny powinien zostać skomercjalizowany, a państwowe przedsiębiorstwa sprywatyzowane;
- podatki powinny być tak niskie, jak to tylko możliwe, przy jednocześnie obowiązującej zasadzie „użytkownik płaci” za wiele usług świadczonych przez państwo (rząd);
- bariery w handlu międzynarodowym powinny zostać wyeliminowane. Reguły rynku powinny być zastosowane do wszystkich dóbr publicznych – do edukacji, zdrowia, kultury, ochrony środowiska itp.

Ekspansja ideologii neoliberalnej rozpoczęła się w latach 70-tych XX w. W tym okresie zaczęły zawodzić stosowane wcześniej metody interwencjonizmu państwowego, zarówno w sferze gospodarczej, jak i społecznej. Lata 70-te były okresem, w którym pojawił się „nowy typ” kryzysu – kryzys stagflacyjny – wobec którego obowiązujący wówczas paradygmat ekonomii keynesowskiej nie posiadał skutecznych rozwiązań⁵⁶⁹.

Założenia doktryny neoliberalnej po raz pierwszy zastosowano w 1979 r. pod przewodnictwem Margaret Thatcher (1925-2013). W kolejnym roku po zwycięskich wyborach prezydenckich Ronalda Reagana (1911-2004) neoliberalizm został również głoszony oficjalną polityką gospodarczą USA. W 1981 r. R. Reagan przedstawił przed Kongresem swój program ekonomiczny, określając go programem sanacji gospodarki amerykańskiej (*Program for Economic Recovery*)⁵⁷⁰. Plan redukcji podatków w gospodarczym programie R. Reagana zajmował

⁵⁶⁷ D. McKnight, *Beyond Right and Left: New Politics and the Culture War*, Publisher Allen & Unwin, Sydney 2005.

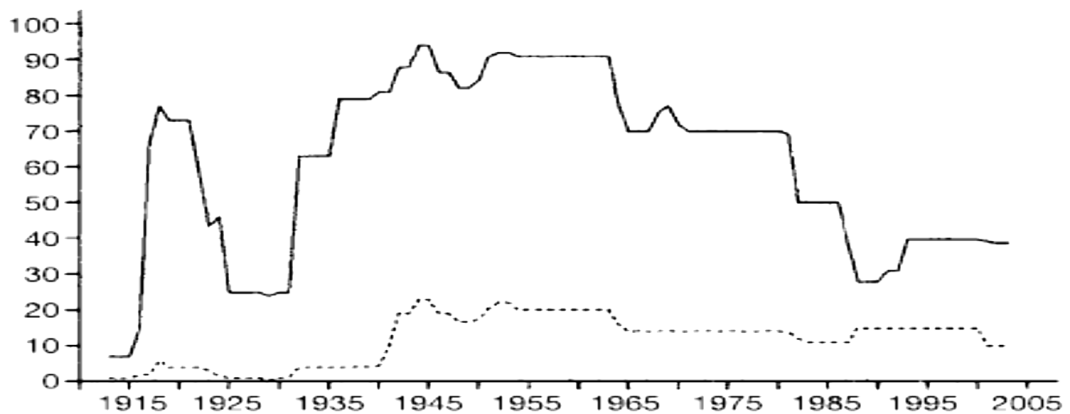
⁵⁶⁸ A. Zawajska, *Liberalizm, Neoliberalizm...*, op.cit.

⁵⁶⁹ G.W. Kołodko (red.), *Globalizacja, kryzys i co dalej?*, Poltext, Warszawa 2010, s. 18.

⁵⁷⁰ M. Pasięka, *Aplikacja koncepcji „Ekonomii podaży” na gruncie polityki gospodarczej USA*, „ACTA Universitatis Lodzianensis, Folia Oeconomica” 1988, nr 84, s. 87-99.

pierwszoplanowe miejsce. Administracja nowego prezydenta niezwłocznie skoncentrowała się na pracach związanych z obniżeniem podatków, a także struktur rządu federalnego i dążeniu do likwidacji ministerstwa edukacji. Skutkiem ogłoszonych reform było obniżenie z 70% do 28% najwyższej stopy procentowej w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rysunek 4. Rewolta podatkowa klasy wyższej w Stanach Zjednoczonych Ameryki



Legenda: — Najwyższa stawka podatku

..... Najniższa stawka podatku

Źródło: D. Harvey, *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford University Press, New York 2005, s. 26.

Zauważyć należy, że największe obniżki podatku dotyczyły przede wszystkim najbogatszych obywateli (rysunek 4). Najniższa stawka podatkowa została nieznacznie obniżona, aby w kolejnych latach wrócić do wcześniejszego poziomu. Reforma, na której skorzystała przede wszystkim klasa najbogatszych obywateli, została nazwana *the largest tax cut in history*.

„Neoliberalne” podejście R. Reagana w reformowaniu systemu podatkowego skutkowało też wprowadzeniem ulg podatkowych, z których korzystały przede wszystkim korporacje. Komercjalizacja niemal wszystkich sektorów gospodarki – poczynając od lotnictwa, telekomunikacji, po instytucje finansowe i farmaceutyczne – otworzyła możliwość nieograniczonej ekspansji potężnego międzynarodowego kapitału prywatnego. Szczególnie pejoratywnie w literaturze przedmiotu ocenia się komercjalizację instytucji sektora farmaceutycznego ze względu na to, że prowadzone badania, a także uzyskiwane na przestrzeni lat patenty były przez wiele lat finansowane ze środków publicznych.

Z pracy D. Harvey’a wynika, że „kapitaliści” mieli możliwość korzystania i czerpania korzyści nawet z praw patentowych bez jakiegokolwiek obowiązku zwracania poniesionych wcześniej inwestycji. Celem wolnorynkowych założeń doktryny neoliberalizmu było wspieranie konkurencji i innowacji. Neoliberalizm zastosowany w praktyce gospodarczej stał się „(...)

narzędziem konsolidacji władzy monopolistycznej (*a vehicle for the consolidation of monopoly power*)”. Zdaniem D. Harveya zamierzonym, jak i zrealizowanym celem doktryny neoliberalizmu była „(...) restauracja władzy klasowej” (*restore class power*)⁵⁷¹.

Przykładem kolejnych preferencji podatkowych skierowanych w stronę przedsiębiorczości był program przyspieszonej amortyzacji (*capital cost recovery act*). Przyspieszona amortyzacja z założenia miała stymulacyjnie wpływać na wzrost poziomu inwestycji, zwiększenie miejsc pracy, a także złagodzenie problemów tzw. opóźnionej amortyzacji⁵⁷², w następstwie wysokiego tempa inflacji⁵⁷³. Należy podkreślić, że ulgi podatkowe wprowadzone podczas prezydentury R. Reagana to regulacje sprzeczne z doktryną neoliberalizmu. Zarówno przyspieszona amortyzacja, jak i np. ulga inwestycyjna wpływały na niższe obciążenia podatkiem dochodowym. Jednakże preferencje te zmniejszają bazę podatkową, a także ograniczają powszechność opodatkowania. Podczas prezydentury R. Reagana przekonywano, że liberalizacja polityk publicznych jest jedynym sposobem „uzdrowienia” gospodarki.

Produktywność pracowników (kapitału ludzkiego) to aspekt, którym doktryna neoliberalizmu jest szczególnie zainteresowana. Z jednej strony kapitał ludzki w tej doktrynie to: całość zdolności intelektualnych, fizycznych, moralnych, społecznych i estetycznych, które ludzie „wystawiają na sprzedaż” na wolnym rynku. W pewnym sensie każdy jest kapitalistą, bowiem indywidualnie każdy ma możliwość wolnego i nieskrępowanego decydowania o przeznaczeniu posiadanego kapitału⁵⁷⁴. Z drugiej strony wolnorynkowe otoczenie neoliberalizmu kształtuje określoną politykę klasową mającą „(...) na celu przetasowanie sił między kapitałem a pracą na korzyść kapitału”. Sprowadza się to do klasowej ofensywy kapitału przeciwko „światu pracy”. Uwzględniając powyższe założenia neoliberalizmu, można zauważyć, że rola robotników w tym systemie zredukowana jest do instrumentu, którego głównym celem jest efektywne gromadzenie kapitału⁵⁷⁵.

Głoszona przez ekonomistów neoliberalnych – jak zauważa J. Wilkin – „(...) apoteza egoizmu i rywalizacji, tę ostatnią nazywa najczęściej konkurencją i wiąże ją z kolejną świętą w ekonomii kategorią – efektywnością”. Z jednej strony można przyznać, że konkurencja w ogólnym rozumieniu tego słowa sprzyja poprawie efektywności. Z drugiej strony, jak ukazały

⁵⁷¹ D. Harvey, *A Brief History...*, op.cit., s. 26, 52.

⁵⁷² Zagadnienie te związane jest z sytuacją, gdy odpisy amortyzacji od początkowej ceny zakupu danego dobra inwestycyjnego (np.: maszyny), nie pozwalały na odtworzenie zużytego parku maszynowego według aktualnych cen zakupu, które wzrastały ze względu na inflację.

⁵⁷³ M. Pasieka, *Aplikacja koncepcji „Ekonomii podaży” na gruncie polityki gospodarczej USA*, „ACTA Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 1988, nr 84, s. 90.

⁵⁷⁴ E. Potulicka, *Rynek w edukacji amerykańskiej jako teoria oraz ideologia*, „Teraźniejszość – Człowiek – Edukacja” 2012, nr 2(68), s. 28.

⁵⁷⁵ Ibidem, s. 235.

ostatnie dekady dominacji neoliberalnego paradygmatu, rywalizacja przyjmuje różne oblicza. Przedsiębiorczość małych krajowych podmiotów w rywalizacji z międzynarodowymi korporacjami staje się zwyczajnym marnotrawstwem. Ponadto, wraz z upływem czasu społeczeństwa żyjące w wolnorynkowych (neoliberalnych) systemach ekonomiczno-politycznych przestają cenić zarówno rywalizację, jak i efektywność, które zdaniem neoliberalistów stanowią niekwestionowaną podstawową zasadę ekonomii. Amerykańska badaczka antropologii kulturowej Ruth Benedict jest zdania, że rywalizacja i walka za wszelką cenę o efektywność sprowadza się do tyranii, która – „(...) jeśli raz zadomowi się w jakiejś kulturze – nie można się [spod jej wpływu] uwolnić. Pragnienie wywyższenia się nad innych [staje się] „żarłoczne”, nigdy nie [daje] się zaspokoić. Wyścig nigdy się nie kończy”⁵⁷⁶. W kontekście badań prowadzonych w tej pracy należy postawić pytanie, czy wolność - a czasami okazuje się, że nawet godność - jest ceną za „nieskrępowane” możliwości rozwoju kapitału ludzkiego?

Współcześnie badacze nie szczędzą krytyki wobec neoliberalnej doktryny. Jane Hardy zajmowała się badaniem wpływu doktryny neoliberalizmu na sferę społeczno-gospodarczą, a przedmiotem badań była również Polska. Z perspektywy lat badań poświęconych tej doktrynie – J. Hardy – neoliberalizm postrzega jako „(...) zespół instrumentalnych posunięć, które przeobraziły stosunki między państwem, siłą roboczą i rynkami”. We wszystkich krajach – również w Polsce – których gospodarka kapitalistyczna podporządkowana jest tej doktrynie najważniejszym celem stało się, by za wszelką cenę „(...) utrzymać wysoką stopę zysku, podnieść wskaźnik wyzysku w miejscu pracy i zabezpieczyć szeroki wachlarz możliwości akumulowania kapitału”⁵⁷⁷.

Doktryna – triumfującego przez wiele dekad wolnego rynku i międzynarodowego kapitału – zasadniczo (dosadnie) została zakwestionowana w drugiej dekadzie XXI w. Dopiero gdy skutki kryzysu bankowego „rozlały się” na cały świat ekonomiści zaczęli dostrzegać słabe strony i ułomności neoliberalizmu. To wówczas, jak pisze S. Owsiak, system wartości [aksjologii przyp. aut.] uległ „(...) negatywnej weryfikacji, aby nie powiedzieć kompromitacji”⁵⁷⁸. Z jednej strony konkurencyjność na rynku stanowiła dla neoliberalistów pierwszą i najważniejszą cnotę (wartość)⁵⁷⁹. Z drugiej, ratunek dla nadużywających wolności rynków finansowych mógł

⁵⁷⁶ J. Wilkin, *Ekonomia wolności...*, op.cit.

⁵⁷⁷ D.A. Michałowska, *Neoliberalizm i jego (nie)etyczne implikacje edukacyjne*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2013, s. 10, [za:] J. Hardy, *Nowy polski kapitalizm*, Wydawnictwo Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2010, s. 17.

⁵⁷⁸ S. Owsiak, *Spoleczny wymiar kryzysu – lekcja dla przyszłości*, PTE, s. 97, http://www.krakow.pte.pl/pliki/Owsiak_pl.pdf (dostęp 20.10.2021).

⁵⁷⁹ E. Potulicka, *Rynek w edukacji amerykańskie jako teoria oraz ideologia*, „Terazniejszość – Człowiek – Edukacja” 2012, nr 2(68), s. 236.

przyjść jedynie ze strony państwa, które było i jest obiektem nieustających ataków ze strony doktryny neoliberalizmu⁵⁸⁰.

W okresie kryzysu bankowego z 2008 r. upadł tylko jeden finansowy gigant, tj. bank inwestycyjny Lehman Brother, a więc jedna z tych instytucji, o których przez lata ekonomiści mówili, że jest zbyt duża, aby upaść (*too big to fail*). Jak zauważa J. Wilkin „(...) takich upadków, powinno być więcej, aby nieco uzdrowić ten sektor”. Co więcej, Mervyn King szef Banku Anglii uważa, że jeśli dana firma (korporacja, przedsiębiorstwo, bank) jest za duża, żeby upaść, to znaczy, że jest ona za duża, aby istnieć (*too big to exist*). Potęgą sektora finansowego wynika m.in. z ogromnej koncentracji kapitału na rynku, którą zapewniły uwarunkowania neoliberalnej doktryny. Obłudne – jak zauważa J. Wilkin – jest to, że firmy – *too big too fail* – wspierane były przede wszystkim środkami publicznymi pod hasłem ratowania gospodarki dotkniętej kryzysem. Natomiast tysiące mniejszych przedsiębiorstw, które również zapewniają miejsca pracy, a przede wszystkim płacą podatki – z których ratowano te pierwsze – musiało upaść w okresie kryzysu, do którego doprowadziły w znaczącym stopniu te pierwsze określane mianem *too big to fail*⁵⁸¹.

Główny problem – który wraz z kryzysem uwidoczniał się jeszcze bardziej – polega na tym, że współczesne wysoko rozwinięte państwa dysponują środkami publicznymi, których głównym źródłem są podatki. Nieodpowiedzialne zachowania – na niczym nieskrępowanym rynku – instytucji finansowych nagle wymagały zaangażowania bieżących lub przyszłych środków publicznych, powiększając dług publiczny. W przypadku, gdy od dekad neoliberaliści postulują możliwie najniższe podatki, to możliwości działania państwa są znacząco ograniczone. Zatem, jak zauważa S. Owsiak pojawia się „(...) fundamentalna sprzeczność między założeniami nurtu i doktryny neoliberalnej a obiektywnymi prawami funkcjonowania gospodarki kapitalistycznej”⁵⁸².

W obszernej krytyce, poczynionej na kartach literatury przedmiotu, wobec neoliberalizmu wskazuje się przede wszystkim na niewłaściwą interpretację „wolnego rynku”. Neoliberalowie nadinterpretują dorobek A. Smitha powołując się na formułę „niewidzialnej ręki rynku”. W myśl doktryny neoliberalnej oznacza to niemal całkowity brak interwencji politycznej ze strony państwa. To stosunkowo jednostronna interpretacja, bowiem A. Smith zwracał

⁵⁸⁰ S. Owsiak, *Spoleczny wymiar...*, op.cit.

⁵⁸¹ J. Wilkin, *Ekonomia wolności...*, op.cit.

⁵⁸² S. Owsiak, *Spoleczny wymiar...*, op.cit.

uwagę, że uzyskiwanie dochodów „ponad miarę” m.in. poprzez praktyki o charakterze monopolistycznym narusza interes publiczny⁵⁸³.

Powszechnie wiadomo, że wolny rynek, pozbawiony jakichkolwiek działań ze strony państwa dbającego jedynie o zachowanie zasady wolnej konkurencji, zanika. Zatem, postulowana przez neoliberałów teza o minimalnej roli państwa w gospodarce – jak zauważa Grzegorz Szulczewski – jest niezgodna z nauką A. Smitha. Ekonomiści przychylni neoliberalnej doktrynie pominęli niemal wszystkie uwagi A. Smitha dotyczące destrukcyjnych dla kapitalizmu zachowań, których podłoże należy analizować na gruncie etyki. Neoliberaliści nie uwzględnili – co zresztą było zgodne z neoklasyczną teorią i metodologią ekonomii – krytycznych uwag A. Smitha w kontekście roli kupców i przedsiębiorców w kapitalistycznym społeczeństwie.

Pominięte zagadnienia dotyczące „moralności rynków” G. Szulczewski przybliży w opracowaniu pt: *Rozważania o miejscu etyki i moralności w teorii i praktyce gospodarczej*⁵⁸⁴. Podkreśla, że neoliberałowie nie zwrócili uwagi na podstawowy – podnoszony przez A. Smitha – problem sfery gospodarczej systemu kapitalistycznego. Neoliberałowie jednostronnie interpretują motywację do rozwoju przedsiębiorczości jedynie w oparciu o „wewnętrzny egoizm” wyartykułowany w pracach A. Smitha. Jednakże, równie wyraźnie ojciec ekonomii zwracał uwagę na nierozłączność motywów działania gospodarczego. Wraz ze wspomnianym egoizmem głośno postulował złożoność motywów działania gospodarczego, „(...) w tym roli uczuć moralnych w swoich dwóch pracach, a mianowicie” w *Teorii uczuć moralnych, jak i Badaniach nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*. Analiza etyczna – prowadzona przez G. Szulczewskiego – ukazuje, że jednym z ważniejszych wątków w opracowaniach S. Smitha jest: rola czynników kulturowych, emocjonalnych, a w tym uczucia sympatii. Z dzieł pozostawionych przez A. Smitha można odczytać klasyfikacje uczuć moralnych, którą A. Smith dokonał według podziału na: uczucia społeczne, neutralne i aspołeczne⁵⁸⁵. To właśnie pominięcie aksjologicznej spuścizny pozostawionej przez A. Smitha wyprowadziło „na manowce” neoliberalizm wpędzając w kryzysy nie tylko gospodarkę, ale również naukę ekonomii. Perspektywa kilkuset lat ukazuje jak przenikliwym umysłem wykazał się A. Smith

⁵⁸³ G. Szulczewski, *Adam Smith a znaczenie uczuć moralnych dla polityki i nauk o gospodarce*, „Studia z polityki publicznej, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie” Warszawa 2014, nr 4(4), s. 57,

⁵⁸⁴ G. Szulczewski, *Rozważania o miejscu etyki i moralności w teorii i praktyce gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2002. Zobacz także: G. Szulczewski, *Prekursorzy etyki życia gospodarczego: Adam Smith*, „Prakseologia” 1995, nr 1–2.

⁵⁸⁵ Uczucie neutralne – miłość samego siebie (*selflove*) stanowi podstawę działania ze względu na własny interes, a tym samym jest podstawą rozwoju przedsiębiorczości. Jednakże, postawa ta może przerodzić się w uczucie aspołeczne tj. samolubstwo (*selfishness*). Wówczas, uczucie to – samolubstwo – ma niszczący wpływ na działalność gospodarczą, życie społeczne i państwowe; G. Szulczewski, *Adam Smith...*, op.cit., s. 143.

Badania, w których ekonomiści podejmują próbę analizy „fenomenu sympatii” na podstawie nowego odczytywania prac A. Smitha, prowadzone były w Niemczech. W trakcie naukowego dyskursu wyszczególniono trzy najważniejsze czynniki, tj.: regulacje moralne, prawo stanowione przez państwo i potrzeby ekonomiczne społeczeństwa. Co więcej, zasygnalizowano możliwość istnienia innych – poza upodobaną przez neoliberalistów „niewidzialną ręką rynku” – podejść i możliwości wykorzystania tej metafory. Przykładowo możliwe jest odniesienie jej do roli państwa („widzialna ręka”) i moralności („wewnętrzna ręka”)⁵⁸⁶.

Na przełomie XX i XXI w. ekonomiści wykazali, że globalizacja – w okresie dominacji neoliberalizmu – jak wskazują realia procesów gospodarowania nie prowadzi do wolnego rynku, który od dekad głośno postulują neoklasycy. Wręcz przeciwnie perspektywa kilkudziesięciu lat wskazuje na drapieżny, bezwzględny i wszechogarniający rynek, na którym dominują monopole i postępuje – na nieznaną wcześniej skalę – koncentracja kapitału⁵⁸⁷.

Jak zauważa, J.E. Stiglitz, badania przeprowadzone przez Gerarda Debreu i Kennetha Arrow’a ukazały, że rynki w rzeczywistości gospodarczej funkcjonują odmiennie, niż zakładały to teorie i modele – neoliberalnych ekonomistów – doskonałego rynku. Przede wszystkim w rzeczywistości nie ma możliwości wykupienia ubezpieczenia „od wszelkiego ryzyka”. Ponadto, nawet zapewnienie wiarygodnej informacji ludziom prowadzi do różnych, czasami nieracjonalnych decyzji. Ten aspekt udowodnili Amos Tversky i Daniel Kahneman. W swoich badaniach dowiedli, że jednostki (ludzie) dokonują irracjonalnych decyzji, poprzez co wykazali zawodność teorii racjonalnych oczekiwań (jednego z nurtów neoliberalnej doktryny)⁵⁸⁸.

W rzeczywistości gospodarczej występuje nie tylko stosunkowo duża asymetria informacji, ale również wiele innych zmiennych, których ujęcie w ekonometrycznych modelach jest niemożliwe. To niebываłe, jak pisze J.E. Stiglitz, że niemal wszyscy dostrzegali nierealistyczne założenia neoliberalnej ekonomii, a jednak przez dekady pokładano nadzieję, że rzeczywistość gospodarcza znacząco nie odbiega od takich założeń, jak: niedoskonała informacja (asymetria informacji), model *homo oeconomicus*, czy też to, że przedsiębiorstwa nie posiadają „dużej siły” w sferze rynkowej (monopolizacja rynku). Pomimo mało realistycznych założeń neoliberalni ekonomiści przez dekady przekonywali do swoich racji, jednakże była to bardziej nadzieja oparta na wierze aniżeli na nauce⁵⁸⁹.

⁵⁸⁶ G. Szulczewski, *Adam Smith...*, op.cit., s. 149.

⁵⁸⁷ M. Księżyk, *Ekonomia. Podejście historyczne i prospektywne*, Wydawnictwo karkowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2012, s. 50.

⁵⁸⁸ J. Stiglitz, *The roaring nineties, A new history of the world's most prosperous decade*, Publisher W.W. Norton & Company, Inc., New York 2001, Chapter 1.

⁵⁸⁹ J. Stiglitz, *The roaring ...*, op.cit.

Spostrzeżenia J.E. Stiglitz'a znajdują potwierdzenie w badaniach Géarda Duménila i Dominique Lévy'ego. W opracowaniu pt. *The Crisis of Neoliberalism* stwierdzają, że ekspansja rajów podatkowych jest „szczególnym” osiągnięciem doktryny neoliberalnej. Akumulacja kapitału przez międzynarodowe korporacje wywołała lobbings (także popyt) na rzecz rozwoju i dostosowywania się rajów podatkowych na potrzeby „korporacyjnych gigantów”. Perspektywa ostatnich dekad ukazuje, że unikania opodatkowania dopuszczały się również osoby fizyczne np.: prezesi korporacji, znani aktorzy, sportowcy. Raje podatkowe negatywnie wpływają na powszechność opodatkowania, a także na fiskalną funkcję podatku. Strategia unikania opodatkowania poprzez raje podatkowe jest wyrazem szczególnie pejoratywnego postępowania. Co więcej, ucieczka do rajów podatkowych to nie tylko niższe, bądź bliskie zeru podatki dochodowe, ale również różne zasady dotyczące transparentności majątku, a to istotny aspekt, który ułatwia ukrywanie dochodów, które przynajmniej po części wynikają z „wyprowadzonych” z kraju podatków⁵⁹⁰.

Podsumowując, o ile z teoretycznego punktu widzenia, postulowane przez neoliberalistów możliwie niskie podatki, zbliżają podatek do koncepcji względnej neutralności, to możliwość unikania opodatkowania, z której korzystać mogą tylko najbardziej zamożne jednostki niszczy jedną z najważniejszych zasad powszechności, a także równości opodatkowania.

Neoliberalizm przez dekady stanowiący teoretyczny fundament podejmowanych w warunkach globalizacji decyzji o kształcie polityk publicznych (i nie tylko) nie rozwiązał problemów współczesnego świata. Wręcz przeciwnie, kryzys bankowy z 2008 r. pozwala stwierdzić, że problemy te pogłębił. Bezgraniczna wiara w mechanizmy rynkowe stała się przyczynkiem do powstania – zdaniem W. Szymańskiego – dwóch poważnych problemów. Po pierwsze, pojedyncze państwo wraz z upływem lat będzie miało coraz większe trudności z wprowadzeniem mechanizmów kontrolnych na globalnym rynku, którego aktorzy silnie oddzielają się od społeczeństwa. Należy zauważyć, że ten problem dostrzegany jest niemal we wszystkich rozwiniętych krajach. Po drugie, wraz z postępującą globalizacją pojedyncze państwa stają się zbyt słabe, aby przeciwstawić się wyobcowaniu ekonomii doraźnego interesu międzynarodowych koncernów spod kontroli człowieka.

Co więcej, okazuje się, że wraz z upływem lat państwo staje się zbyt słabe, aby chronić demokrację i wolność człowieka przed siłą rynku kapitałowego i transnarodowych korporacji⁵⁹¹. Dosadnym przykładem zagrożenia wolności człowieka jest wyrok Sądu Najwyższego w

⁵⁹⁰ T. Klementowicz, *Dekonspiracja globalnego lewiatana. W poszukiwaniu paradygmatu badania neoliberalnej globalizacji*, „Kwartalnik Naukowy OAP UWe-Politikon” 2013, nr 8, 7-30.

⁵⁹¹ W. Szymański, *Globalizacja wyzwania i zagrożenia*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2001, s. 128.

Stanach Zjednoczonych, który uchylił przepisy federalnego prawa dotyczącego limitów finansowych w kampanii wyborczej. Efektem tego – jak pisze Lawrence Hurley na łamach dziennika Reuters – jest zniesienie jakichkolwiek limitów w przekazywaniu środków pieniężnych kandydatom, komitetom czy partiom politycznych. Otwiera to drogę międzynarodowym korporacjom do niemal nieograniczonego lobbowania „w imię wolności słowa” wśród decydentów politycznych⁵⁹².

Oczywiście nie należy całkowicie bagatelizować koncepcji wolności nawet jeżeli, w niektórych przypadkach jest nadużywana przez korporacje. Stąd też rodzi się pytanie o granice wolności gospodarczej, które powinny – zdaniem autora, jak i wielu współczesnych ekonomistów – zostać postawione, aby zapobiegać zjawiskom patologicznym w gospodarce. Warte uwagi są propozycje ekonomistów mające na celu łagodzenie problemów wynikających z neoliberalnego paradygmatu w rzeczywistości gospodarczej ostatnich kilku dekad. Szczególnie ciekawe są postulaty dotyczące wprowadzenia dodatkowych obciążeń podatkowych, które mogłyby stanowić przeciwwagę dla takich nadużyć jak unikanie i uchylanie się przed podatkiem dochodowym. Kolejnym przykładem jest nadużywanie spekulacji na rynkach międzynarodowych, a tego efektem „przewłaszczenie” kapitału. Warto przywołać w tym miejscu koncepcję podatku zaproponowanego przez Jamesa Tobina (podatek Tobina), który obciąża najogólniej ujmując spekulacyjne transakcje na rynkach walutowych. Dochody budżetu z tego podatku mogłyby być przeznaczane na wyrównywanie nierówności społecznych (szerzej rozdział 4). Warte przytoczenia są jednocześnie postulaty T. Piketiego, które w ogólnym ujęciu prowadzą się do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych na międzynarodowe korporacje.

3.3. Wolność a opodatkowanie z perspektywy teorii keynesowskiej

Płynność ewolucji ekonomii klasycznej – jak pisze Elżbieta Kundera – została przerwana w drugiej dekadzie XX w⁵⁹³. Kryzys lat 1929-1933 naruszył fundamenty liberalnej teorii neoklasyków ekonomii. W wątpliwość została poddana teza o „(...) naturalnej skłonności gospodarki rynkowej do osiągnięcia równowagi przy pełnym zatrudnieniu czynników produkcji, w tym pracy”⁵⁹⁴. Niewielka skuteczność gospodarki rynkowej wobec trudności gospodarczych związanych z masowym bezrobociem, upadkiem wielu przedsiębiorstw, długotrwałą i powszechną

⁵⁹² L. Hurley, *Supreme Court's rejection of U.S. campaign funding limits opens door for big-money donors*, “Reuters” 2014 april 2, <https://www.reuters.com/article/us-usa-court-election-idUSBREA3116V20140402> (dostęp 15.10.2021).

⁵⁹³ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 342.

⁵⁹⁴ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...*, op.cit., s. 50.

stagnacją gospodarczą, czy ubóstwem wymusiła rewolucyjne zmiany w poglądach ekonomistów na kształt polityk publicznych, a przede wszystkim na rolę państwa w gospodarce. Całkowicie nowe realia życia społeczno-gospodarczego spowodowane Wielkim Kryzysem Ekonomicznym przygotowały grunt pod teorię Johna M. Keynesa (1883-1946)⁵⁹⁵. Nieprzypadkowe jest, że to wówczas jego postulaty zyskały światowy rozgłos. Miały one stanowić naukową odpowiedź i „lekarstwo” na wydarzenia wywołane przez kryzys.

Wydaniem jednego z największych dzieł J.M. Keynesa *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*⁵⁹⁶ rozpoczął się okres interwencjonizmu państwowego określanego również mianem „kierowanego kapitalizmu”⁵⁹⁷; teorią państwowo-monopolistycznego stadium kapitalizmu; teorią wskazującą państwu kapitalistycznemu metody ingerencji w stosunki gospodarcze⁵⁹⁸. W opracowaniu tym J.M. Keynes przyjął założenia odmienne niż klasycy i neoklasycy ekonomii. W pracy *Ogólna teoria zatrudnienia...* dowodził, że ceny i płace są stałe, natomiast równowagę w gospodarce wyznacza poziom popytu. Co więcej, przekonywał, że równowaga w gospodarce może być osiągnięta, pomimo bezrobocia i masowych bankructw, które stanowiły szczególny problem w trzeciej dekadzie XX w.⁵⁹⁹.

J.M. Keynes, odrzucając liberalne tezy o niezawodności rynku, przyjmował założenie, że na idei nieograniczonej wolności nie można zbudować „(...) pożądanego ładu społeczno-gospodarczego”. To stanowisko argumentował brakiem zgodności między egoistycznym interesem prywatnym a dobrem ogółu⁶⁰⁰. W opracowaniu *Ogólna teoria zatrudnienia...* pisał, że „(...) milczące założenia [doktryny liberalnej przyp. aut.] są spełnione tylko w rzadkich wypadkach albo nigdy, wskutek czego nie może ona rozwiązać zagadnień gospodarczych dzisiejszego świata”⁶⁰¹.

Zdaniem Janiny Godłów-Legiędź i Włodzimierza Pulińskiego J.M. Keynes, aby przekonać do swoich radykalnie brzmiących i nie do końca jasnych (naukowo) postulatów, argumentował, że rozszerzenie funkcji państwa stanowi jedyny środek mający przeciwdziałać destrukcji kapitalizmu (gospodarki wolnorynkowej). Co więcej, państwowa ingerencja jest jego zdaniem nieodzownym warunkiem dalszego funkcjonowania „(...) inicjatywny prywatnej, tj. własności

⁵⁹⁵ Ibidem.

⁵⁹⁶ J.M. Keynes, *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003; J.M. Keynes, *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Stellar Classics (2016 [1936]).

⁵⁹⁷ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...* op.cit., s. 50.

⁵⁹⁸ W. Zembura, *Keynesowskie i neokeynesowskie podejście do polityki fiskalnej*, [w:] U. Zagóra-Jonszta (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej – keynesizm wobec współczesnych problemów gospodarczych i społecznych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2008, s. 120.

⁵⁹⁹ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 342.

⁶⁰⁰ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...* op.cit., s. 50, [za:] K. Szarzec, *Rola państwa...*, op.cit., s. 137-139.

⁶⁰¹ J.M. Keynes, *Ogólna teoria zatrudnienia...*, op.cit., s. 346.

osobistej prywatnych podmiotów. J.M. Keynes przestrzegał nie tylko przed wspomnianymi wcześniej negatywnymi konsekwencjami masowego bezrobocia, ale również zwracał uwagę na wzrastające zagrożenie ekspansji ze strony autorytarnych systemów Rosji, czy Niemiec. Uważał, że interwencjonizm państwowy przejawiający się polityką fiskalną, w tym podatkową (np. zapewnienie niezamożnym obywatelom dopływu środków pieniężnych), wpływa na ich niezależność od politycznego ucisku, który – jak wskazywano w drugim rozdziale – często prowadzi do ograniczania wolności gospodarczej, politycznej oraz osobistej⁶⁰².

Podjęcie oparte na założeniach i poglądach przedstawionych w opracowaniach J.M. Keynesa dały początek nurtowi myśli ekonomicznej zwanej „keynesizmem”. Poglądy na sferę wolności, zarówno tej osobistej, jak i gospodarczej, w ekonomii głównego nurtu nigdy nie wróciły do tych sprzed kryzysu (przede wszystkim w postrzeganiu potrzeby korygowania przez państwo mechanizmu rynkowego)⁶⁰³. Zróżnicowany podział bogactwa i dochodów osobistych to według J.M. Keynesa niesprawiedliwe rozwiązanie i jedna z największych wad systemu rynkowego. Niesprawności rynku, które nie mogły zostać skorygowane przez automatyczną korektę w realiach wolnorynkowej gospodarki – według J.M. Keynesa – wymagały ekspansywnej polityki fiskalnej, której główną rolą miało być pobudzenie globalnego popytu, tj. wydatków konsumpcyjnych, prywatnych wydatków inwestycyjnych, a przede wszystkim wydatków państwa⁶⁰⁴.

W rzeczywistości gospodarczej podejście J.M. Keynesa skutkowało tym, że polityka fiskalna zaczęła być postrzegana jako użyteczny instrument fiskalny do realizowania makropolityki⁶⁰⁵. Jak zauważa Richard A. Musgrave, wydatki budżetu państwa „(...) finansowane za pomocą deficytu budżetowego celem uniknięcia deflacyjnego wpływu wzrostu podatków, ... [stały się – przyp.aut.] jedynym dostępnym środkiem pobudzania popytu i tym samym przywrócenia pełnego zatrudnienia”⁶⁰⁶. Według D. Miłaszewicz podejście oparte na ekspansywnej

⁶⁰² J. Godłów-Legiędź, W. Puliński, *Teoria zatrudnienia Johna M. Keynesa w świetle rozwoju teorii naturalnej stopy bezrobocia*, [w:] U. Zagóra-Jonszta (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej – keynesizm wobec współczesnych problemów gospodarczych i społecznych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2008, s. 201.

⁶⁰³ D. Kuder, *Instytucjonalne uwarunkowania wzrostu gospodarczego Stanów Zjednoczonych w latach 1979-2007*, Praca doktorska, Kraków 2011, s. 35, <https://r.uek.krakow.pl/bitstream/123456789/2783/1/1200002519.pdf> (dostęp 1.10.2021).

⁶⁰⁴ S. Swadźba, U. Zagóra-Jonszta, *Problem niepełnego zatrudnienia w ujęciu Keynesa, Schumpetera i Galbraitha*, „Przegląd Zachodniopomorski” 2014, rocznik XXIX (LVIII), zeszyt 3 vol. 1.; D. Miłaszewicz, *Niestabilność fiskalna jako przejaw zawodności państw jako przejaw zawodności państwa*, „Przegląd Zachodniopomorski” 2013, tom XXVIII (LVII), zeszyt 3 vol.1 .

⁶⁰⁵ Warto wspomnieć, że wcześniej zarówno dla klasyków jak i neoklasyków ekonomii istotne było możliwe neutralne podejście względem polityki fiskalnej, a szczególnie w przypadku podatków.

⁶⁰⁶ R.A. Musgrave, *Natura państwa fiskalnego*, [w:] J.M. Buchanan, R.A. Musgrave, *Finanse publiczne a wybór publicznych. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2005, s. 45.

polityce fiskalnej wynikało z tego, że w panujących wówczas uwarunkowaniach (bliska zeru stopa procentowa i nieskończony elastyczny popyt na pieniądź) polityka monetarna nie przynosiła oczekiwanych rezultatów. Za sprawą J.M. Keynesa w finansach publicznych zaczęto pokładać nadzieję na uzdrowienie wielu aspektów⁶⁰⁷, a w tym m.in. szansę na utrzymania pełnego zatrudnienia w skali makroekonomicznej⁶⁰⁸.

Keynesowskie podejście do polityki fiskalnej – w warunkach dekonjunktury – sprowadza się do podwyższenia progresywnego opodatkowania wysokich dochodów, przy jednoczesnym wzroście wydatków na świadczenia społeczne. J. M. Keynes tłumaczył to tym, że przesunięcie dochodów (własności – przyp.aut.) zamożnych jednostek i jednocześnie „przekazanie ich” osobom o niższym statusie majątkowym skutkować będzie wzrostem konsumpcji. Końcowym i zamierzonym efektem tej polityki powinien być wzrost produkcji, zatrudnienia, a finalnie popytu globalnego. Ponadto, celem tak prowadzonej polityki fiskalnej była ingerencja w warunki podziału bogactwa, której celem było zminimalizowanie negatywnych następstw zróżnicowania dochodowego i majątkowego⁶⁰⁹. Dobrze oddają to zapisane na kartach *The General Theory of Employment, Interest and Money*, słowa J.M. Keynesa: „(...) if fiscal policy is used as a deliberate instrument for the more equal distribution of incomes, its effect in increasing the propensity to consume is, of course, all the greater”⁶¹⁰. Według J. M. Keynesa mniejsze nierówności w uzyskiwanych dochodach osobistych są w gospodarce zjawiskiem pozytywnym, bowiem na ogół to niższe klasy społeczeństwa będą przeznaczać dodatkowe środki pieniężne na konsumpcję, dysponując większym dochodem w wyniku redystrybucji budżetowej⁶¹¹.

Jak zauważa Steven Pressman, poza progresją podatkową J.M. Keynes opowiadał się za wysokimi stawkami podatkowymi od zysków kapitałowych, spadków, a także od *unearned income*⁶¹² (pasywny dochód, dochód spoza pracy). Konkludując można stwierdzić, że

⁶⁰⁷ D. Miłaszewicz, *Niestabilność fiskalna...*, op.cit., s. 217.

⁶⁰⁸ R.A. Musgrave, *Natura państwa fiskalnego...* op.cit., s. 45.

⁶⁰⁹ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...*, op.cit., s. 51, 53.

⁶¹⁰ J.M. Keynes, *The General Theory...*, op.cit.

⁶¹¹ S. Pressman, *Consumption, income distribution and taxation: Keynes' fiscal policy*, “Journal of Income Distribution” 1997, vol. 7, no. 1, s. 29–44, adres internetowy: <https://www.academia.edu/> (dostęp 25.10.2021); A. Wildowicz-Giegiel, K. Lewskowicz-Grzegorzczak, *Dyskurs o skuteczności...*, op.cit., s. 76.

⁶¹² *Unearned income* to używane przez Internal Revenue Service (USA) określenie, które w nomenklaturze polskiej jest bliskie „dochodowi pasywnemu”. To dochód, który – najczęściej – uzyskiwany jest ze źródeł niezwiązanych bezpośrednio z miejscem zatrudnienia i wykonywaną pracą. Przykładami *unearned income* są: odsetki z kont oszczędnościowych, odsetki z obligacji, dywidendy z posiadanych akcji, a także umorzenie długów lub dys-trybucja (wyplata) dochodów z funduszy takich jak fundusz powierniczy. Większość dochodów pasywnych nie jest opodatkowana daninami obciążającymi wynagrodzenia, jednakże dochody te często są opodatkowane np. podatkiem od zysków kapitałowych. *Unearned Income*, Internal Revenue Service; <https://apps.irs.gov/app/IPAR/resources/help/unearn.html> (dostęp 25.10.2021).

postulował wysoką stawkę podatkową od wszystkich rodzajów dochodu, które zazwyczaj nieproporcjonalnie uzyskiwane są na korzyść bogatych względem osób mniej zamożnych⁶¹³.

Zauważyć można, że polityka podatkowa stanowiła istotny element dystrybucji dochodu (własności) w założeniach teoretycznych J.M. Keynesa. Poza redystrybucyjną funkcją podatku podkreślić należy również fiskalną funkcję, która była głównym źródłem środków publicznych w realizowaniu keynesowskich postulatów. Warto zauważyć, że postulowana polityka podatkowa J.M. Keynesa w „milczący sposób”, sprowadza się – według liberalnego podejścia – do przewłaszczenia dochodów i przekazania ich innym. Co więcej, wspomniana progresja ogranicza możliwości oszczędzania i gromadzenia kapitału. Niemniej jednak J.M. Keynes zdawał sobie sprawę ze skutków nadmiernego fiskalizmu i postulował, aby utrzymywać pożądane – zgodnie z duchem keynesowskiej ekonomii – tempo aktywności podmiotów gospodarczych. W tej sferze pozostawał konsekwentny, bowiem opowiadał się za m.in. podwyższeniem stopy odpisów amortyzacyjnych. Przekonywał, że korzystne – szczególnie w okresie dekonjunktury – jest obniżanie podatków nakładanych na dobra konsumpcyjne⁶¹⁴.

W opracowaniu *The New American Economy: The Failure of Reaganomics and a New Way Forward* Bruce Bartlett przywołuje słowa J.M. Keynesa, w których ojciec interwencjonizmu wyraźnie artykułował, że „(...) 25 percent taxation is about the limit of what is easily borne”⁶¹⁵. Niemniej jednak zauroczony keynesizmem świat demokracji liberalnej dosyć szybko „wypaczył” ideę Keynesa wprowadzając bardzo wysokie stawki progresywnego podatku, które osiągały wysokość nawet 70% - 90%⁶¹⁶. Konstruując fundamenty interwencjonistycznej teorii progresywnego opodatkowania, J. M. Keynes prawdopodobnie przeczuwał, jak bardzo zostanie ona nadużyta, bowiem w 1946, czyli w roku swojej śmierci, miał powiedzieć: „nie jestem keynesistą”⁶¹⁷. Niezależnie od tego koncepcje ekonomiczne Keynesa dotyczące zasad opodatkowania stały się punktem zwrotnym w postrzeganiu funkcji pełnionych przez podatek.

Charles R. Nelson zauważa, że spuścizną pozostawioną przez J.M. Keynesa jest stwierdzenie „(...) income tax system provides the economy with an automatic stabilizer”⁶¹⁸. Interwencjonistyczne podejście J.M. Keynesa spowodowało odejście od koncepcji podatku

⁶¹³ S. Pressman, *Consumption, income...*, op.cit.

⁶¹⁴ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...*, op.cit., s. 53.

⁶¹⁵ B. Barlett, *The New American Economy: The Failure of Reaganomics and a New Way Forward*, Palgrave Macmillan, New York 2009, s. 127.

⁶¹⁶ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Legalis Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2021, rozdział V; <https://legalis.pl/> (dostęp 15.10.2021).

⁶¹⁷ A. Ravier, *Trzy poglądy na temat interwencjonizmu państwowego – Röpke, Hayek, Keynes*, Instytut Edukacji Ekonomicznej im. Ludwiga von Misesa, 2015; https://mises.pl/blog/2015/11/06/ravier-trzy-poglady-na-temat-interwencjonizmu-panstwowego/#_ftn2 (dostęp 28.10.2021).

⁶¹⁸ Ch.R. Nelson, *Macroeconomics: an introduction*, Internet Edition, 2006; <https://faculty.washington.edu/cnelson/Chap11.pdf> (dostęp 15.11.2021).

względnie neutralnego na rzecz jego pozafiskalnych funkcji. Stąd też stymulacyjna, redystrybucyjna, a także fiskalna funkcja podatku zajmuje ważne miejsce w jego teorii. W podatkach bezpośrednich, a przede wszystkim w obszernie zakreślonej bazie podatków obciążających dochód osobisty, upatrywał wydajnego fiskalnie źródła dochodów budżetowych, których konstrukcja powinna uwzględniać zasadę zdolności płatniczej. Pomimo, że zasadę tę postulował we wcześniejszych stuleciach również A. Smith, to zasada ta dopiero wraz z silnie interwencjonistyczną wizją keynesowskiego kapitalizmu przygotowała grunt pod koncepcję opiekuńczego państwa dobrobytu⁶¹⁹.

Teoretyczne podstawy keynesowskiego interwencjonizmu państwowego zostały w rzeczywistości gospodarczej wykorzystane w ramach programu „New Deal” w latach trzydziestych XX w. w Stanach Zjednoczonych. Wprowadzony przez Franklina Delano Roosevelta (1882-1945) program reform społeczno-gospodarczych spowodował upowszechnienie się teorii J.M. Keynesa na świecie. W kolejnych dekadach XX w. – jak zauważa E. Kundera – sukcesy gospodarcze krajów wysoko rozwiniętych zdecydowały o dominacji keynesowskiego podejścia zarówno w teorii, jak i praktyce gospodarczej. Następnie wydarzenia polityczno-ekonomiczne z lat siedemdziesiątych XX w. ukazały słabości keynesowskiej ekonomii. Co więcej, proponowane przez J.M. Keynesa instrumenty polityki fiskalnej przestały skutecznie przeciwdziałać trudnościom ekonomicznym, które wówczas związane były z tzw. „szokami naftowymi”. Pomimo, że politycy powszechnie nadużywali metod ożywienia koniunktury – najczęściej na potrzeby wygrania wyborów – to kraje wysoko rozwinięte pogrążyły się w stagfalcji. W tym okresie ukształtowały się opozycyjne wobec keynesizmu nurty ekonomii, tj. monetaryzm, ekonomia podaży, teoria racjonalnych oczekiwań oraz nowa ekonomia klasyczna. Twórcy i zwolennicy tych szkół opowiadali się za znaczącym ograniczeniem aktywności państwa i powrotu do gospodarki wolnorynkowej⁶²⁰.

Warto zauważyć, że kolejny kryzys, który ukazał „aktualność” postulatów J.M. Keynesa został zapoczątkowany w 2008 r. w Stanach Zjednoczonych. Rządy wielu krajów, w tym USA, Europy Zachodniej ponownie zdecydowały się na porzucenie neoliberalnych założeń na rzecz interwencjonizmu państwowego. Za pośrednictwem środków publicznych rozpoczęto ratowanie i dofinansowywanie międzynarodowego kapitału, subsydiując upadające banki, koncerny motoryzacyjne i inne podmioty gospodarcze. Stymulacyjna polityka fiskalna prowadzona w duchu keynesistów doprowadziła do redystrybucji bogactwa (dochodów, własności) od

⁶¹⁹ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski...*, op.cit.; R. Tokarczyk, *Współczesne doktryny polityczne*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2008, s. 85.

⁶²⁰ E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 343.

obecnych i przyszłych pokoleń podatników (dług publiczny) – najczęściej – do wyżej wspomnianych podmiotów gospodarczych, które osiągały znaczące korzyści z rynkowych działań. Interwencjonizm państwowy przebiegał z zaangażowaniem jedynie w sferze subsydiowania poszczególnych sektorów gospodarki. Regulacje rynków, szczególnie finansowych, „nie doczekały” się tak intensywnego interwencjonizmu, jak w przypadku transferu środków publicznych. Większość nowych regulacji, szczególnie wobec współodpowiedzialnych za kryzys instytucji finansowych, wdrażana była powoli. Wiele międzynarodowych instytucji przez lata zachowywało swoje „wolnorynkowe przywileje” uzyskane we wcześniejszych dekadach w trakcie neoliberalnej deregulacji⁶²¹. Powolne tempo, w jakim wdrażane były regulacje, szczególnie w sektorze finansowym, ukazują siłę i lobby tych instytucji, które swoją pozycję wypracowały w okresie dominacji neoliberalnej doktryny.

Rządy krajów realizujących keynesowską politykę społeczno-gospodarczą w okresie kryzysu z 2008 r. nieuchronnie musiały wpaść w „pułapkę zadłużenia”. Ratowanie międzynarodowego kapitału m.in. banków, a także innych przedsiębiorstw przed bankructwem, wymusiło zaciągnięcie ogromnych kredytów na światowych rynkach finansowych. Wynikiem tych ratunkowych działań były narastające trudności związane z coraz wyższymi kosztami obsługi długu publicznego. Jak zauważa Piotr Pysz to paradoksalna sytuacja, w której wysiłki na rzecz ożywienia popytu i uratowania przed upadkiem komercyjnych banków doprowadziły niektóre śródziemnomorskie kraje strefy euro do kryzysu, którego realną groźbą było bankructwo⁶²². Zdaniem P. Pysza wydarzenia z pierwszych dwóch dekad XXI w. wskazują na występowanie głębokiego i wysoce skomplikowanego „(...) kryzysowego syndromu kapitalistycznej gospodarki wysoko rozwiniętych krajów zachodnich”⁶²³.

Nie wolno zapomnieć – jak słusznie zwraca uwagę P. Pysz – że teoria J.M. Keynesa ma pewne (a może nawet wyraźne) ograniczenia, które na ogół sprowadzają się do dwóch wątków. Pamiętać należy, że z jednej strony teoria ta stanowiła odpowiedź na problemy wynikające z kryzysu⁶²⁴. Niektórzy ekonomiści, m.in.: Adrián Ravier, idą o krok dalej stwierdzając, że prawdopodobnie największym błędem J.M. Keynesa było zatytułowanie swojego dzieła „Ogólna teoria...”, bowiem, główne założenia przyjęte przez ojca interwencjonizmu dotyczyły

⁶²¹ Ł. Klimczak, *Neoliberalizm i keynesizm w polityce gospodarczej: lekcje z kryzysu*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2013, 392.

⁶²² P. Pysz, *Neoliberalizm/keynesizm versus ordoliberalizm a światowy ład gospodarczy*, Referat wygłoszony na Konferencji: PAN-RAS, Moskwa 2012, s. 2; www.pte.pl/pliki/2/12/Piotr%20Pysz%20referat%20Moskwa.pdf (dostęp: 16.11.2021).

⁶²³ Ibidem; Szerzej: Z. Sadowski, *W poszukiwaniu drogi rozwoju. Myśli o przyszłości świata i Polski*, PAN, Komisja Prognoz „Polska 2000 Plus”, Warszawa 2006, s.15-31.

⁶²⁴ P. Pysz, *Neoliberalizm/keynesizm...*, op.cit., s. 9.

konkretnego przypadku gospodarki dotkniętej Wielkim Kryzysem lat 30-tych⁶²⁵. Z drugiej strony, użyteczność teorii keynesowskiej „(...) kończy się w długim okresie, którego brytyjski ekonomista ze zrozumiałych względów nie lubił, stwierdzając: *«In the long run we are dead»*. Poczynione przez J.M. Keynesa postulaty z góry ukierunkowane były na możliwie szybką korektę *ex post* głębokiej nierównowagi gospodarczej”⁶²⁶. Powyższe aspekty wzajemnie „dopełniają się”, ale jedynie w krótkim okresie cyklu koniunkturalnego.

Konkludując, deficyt i dług publiczny w teorii J.M. Keynesa nie jest czymś wyjątkowym, czy też negatywnym⁶²⁷. Jednakże, jak pokazuje historia gospodarcza, zalecenia J.M. Keynesa niemal zawsze były bagatelizowane przez decydentów politycznych. W rzeczywistości polityczno-gospodarczej najczęściej nie przestrzegano założeń dotyczących równoważenia finansów publicznych w ramach całego cyklu koniunkturalnego. Recesja gospodarcza – przynajmniej w dotychczasowej historii – nie trwa wiecznie. Stąd też, w myśl keynesowskich postulatów, należy wykorzystywać pozytywne następstwa wydatków publicznych – rosnącą produkcję, popyt globalny – w okresie dobrej koniunktury do równoważenia finansów publicznych.

Zdaniem Abby’ego P. Lerner’a i Alvina H. Hansena, zrównoważenie finansów publicznych w ramach cyklu koniunkturalnego „(...) następować powinno samoczynnie, dzięki odpowiedniemu prowadzeniu polityki fiskalnej”⁶²⁸. Warto zaznaczyć, że w interwencjonistycznej teorii J.M. Keynesa szczególnie istotną rolę pełni racjonalna polityka podatkowa. Ważna jest przede wszystkim funkcja podatku, której głównym celem jest zapewnienie większych dochodów budżetowych w okresach prosperity w celu równoważenia finansów publicznych w okresie słabej koniunktury.

Tymczasem Keynesowski interwencjonizm państwowy, jak można zauważyć z perspektywy lat, nieodłącznie związany jest z rosnącymi wydatkami budżetowymi, zróżnicowanym opodatkowaniem podmiotów gospodarczych, a także – czasami na doraźne potrzeby polityczne – poszerzaniem preferencji podatkowych. Pomimo obszernej bazy opodatkowania dochodów osobistych, to zwolnienia i ulgi podatkowe wprowadzane na potrzebę „ratowania” wybranych grup podatników stanowią odejście od racjonalnego opodatkowania. W rzeczywistości gospodarczej przekłada się to na trudności związane z realizacją fiskalnej funkcji podatków, a także z równoważeniem budżetu i finansów publicznych w cyklu koniunkturalnym.

⁶²⁵ A. Ravier, *Trzy poglądy na temat interwencjonizmu państwowego – Röpke, Hayek, Keynes*, Instytut Edukacji Ekonomicznej im. Ludwiga von Misesa, 2015, adres internetowy: https://mises.pl/blog/2015/11/06/ravier-trzy-poglady-na-temat-interwencjonizmu-panstwowego/#_ftn2 (dostęp 28.10.2021).

⁶²⁶ P. Pysz, *Neoliberalizm/keynesizm...*, op.cit., s. 9.

⁶²⁷ D. Miłaszewicz, *Niestabilność fiskalna...*, op.cit., s. 217.

⁶²⁸ Ibidem, s. 217-218.

Podsumowując, lata 30-te XX w., w których triumfował keynesizm, określić można jako początek „interwencjonistycznego państwa podatków”. W kolejnych dekadach poczynając od lat 70-tych XX w. główny nurt ekonomii zdominowała doktryna neoliberalna, która postulowała „państwo minimalnych podatków”. Wymowne jest, że wydarzenia ukształtowane m.in. na neoliberalnym gruncie niczym nieskrępowanego kapitalizmu spowodowały „powrót” do interwencjonistycznego państwa podatków, które swoimi działaniami w kolejnych dekadach doprowadziło do nierównowagi w finansach publicznych i problemu narastającego długu publicznego.

Na zakończenie powołując się na Andrzeja Wojtynę należy zwrócić uwagę, że szczególnie ważne jest, aby odróżnić interwencyjną rolę państwa ukształtowaną na pracach J.M. Keynesa od tradycyjnych (klasycznych) postulatów interwencjonizmu. Antyetyizm nurtów neoliberalnych – za wyjątkiem poglądów anarchokapitalistów – akceptuje w zasadzie tradycyjne (klasyczne)⁶²⁹ argumenty interwencji państwa w rynek, przy jednoczesnej krytyce aktywnej polityki stabilizacyjnej⁶³⁰.

3.4. Wolność a opodatkowanie w ekonomii instytucjonalnej oraz teorii wyboru publicznego

Instytucja to słowo wywodzące się z łac. *institutio*, co oznacza urządzenie, zwyczaj, pouczenie; a także od łac. *instituire*, co znaczy umieszczać, zakładać czy też kształcić. Natomiast etymologia *instituire* nawiązuje do późn. łac. *instatuere*, oznaczającego stanowić; oraz . *statutum*, czyli zbioru przepisów [norm - przyp.aut.] regulujących strukturę zadania i sposób działania instytucji albo organizacji⁶³¹. Z perspektywy badawczej instytucje to formalne i nieformalne

⁶²⁹ Przyjąć należy, za A. Wojtyną, że większość nurtów zachodniej ekonomii jest skłonna zaakceptować następujące propozycje, które uzasadniają ingerencję państwa w procesy gospodarcze:

- konieczność istnienia systemu prawnego regulującego problem własności i zasady zawierania umów (kontraktów) między podmiotami gospodarczymi, niedoskonałości rynku (*market imperfections*), które najczęściej wynikają przede wszystkim z tzw. niedoskonałej konkurencji związanej z wykorzystywaniem przez przedsiębiorstwa pozycji monopolistycznej;
- występowanie tzw. dóbr publicznych (*public goods*);
- efekty zewnętrzne;
- dobra społeczne korzystne i niekorzystne;
- wymóg bardziej sprawiedliwego podziału dochodu narodowego. Nieskrępowane działanie sił rynkowych może sprzyjać z jednej strony optymalnej alokacji czynników produkcji, ale z drugiej równocześnie prowadzi do polaryzacji dochodów, której zakres może być sprzeczny z akceptowanym w społeczeństwie systemem wartości;
- niestabilność gospodarki i brak samoczynnego mechanizmu przywracania równowagi.

⁶³⁰ A. Wojtyna, *Nowoczesne państwo kapitalistyczne a gospodarka. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, 1990, s. 41-44.

⁶³¹ W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa 1968, s. 336, 711.

normy postępowania. Są ustanawiane, przestrzegane i łamane przez ludzi w celu rozwiązywania dylematów zbiorowego działania. Jak wskazuje Janina Godłów-Legiędź, taka redefinicja pojęcia instytucji stawia w centrum perspektywy badawczej „(...) stosunki między ludźmi i przenosi uwagę z jednostki na współdziałanie ludzi w rozwiązywaniu problemów alokacji zasobów”⁶³². Szczególnie od konstrukcji prawnych zasad zależą relacje, „(...) polegające na ograniczeniu opcji (*choice sets*) jednostek w odniesieniu do ograniczeń wyboru innych członków społeczeństwa”⁶³³.

Zdaniem Johna R. Commonsa reguły (*working rules*) instytucjonalne wskazują, co „jednostki mogą i czego im nie wolno (przymus lub obowiązek), co mogą robić nie narażając się na ingerencję innych jednostek (przyzwolenie lub wolność), co są w stanie robić z pomocą władzy zbiorowości (zdolność lub prawo) i czego władza zbiorowości nie zrobi na ich rzecz (niezdolność lub narażenie się)”⁶³⁴.

Współczesne nurty ekonomii instytucjonalnej biorą swój początek w pracach amerykańskich instytucjonalistów: Thorsteina Veblena (1857-1929), Johna R. Commonsa (1862-1945), Wesley’a C. Mitchella (1874-1948) i Johna M. Clarka (1884-1963), którzy w pierwszych dekadach XX w. zapoczątkowali ekonomię instytucjonalną⁶³⁵. Nie bez znaczenia dla teoretycznego dorobku (naukowej spuścizny) pozostawionego przez T. Veblena i innych klasycznych instytucjonalistów pozostają uwarunkowania społeczno-gospodarcze okresu, który przypada na lata ich twórczości. Koniec XIX w. – jak zauważają Barbara i Marek Sobolewscy – „(...) przyniósł w Stanach Zjednoczonych »zamknięcie« dotychczasowych perspektyw szybkiego awansu społecznego: [przede wszystkim] skończyła się wolna ziemia i ruch osadniczy na wielką skalę”⁶³⁶. Ugruntowane miejsce wolnokonkurencyjnego kapitalizmu – szczególnie w sektorze przemysłu – zajmowały monopole. W obliczu następującej ery imperializmu, czy też ujmując inaczej: kapitalizmu monopolistycznego, zaczęły się szerzyć doktryny nacjonalistyczne i ekspansjonistyczne. To wówczas na znaczeniu zaczęły zyskiwać teorie darwinizmu i ewolucjonizmu społecznego reprezentowanego przez m.in.: Williama G. Sumnera (1840-1910), czy Herberta Spencera (1820-1903)⁶³⁷. Założenia klasycznego liberalizmu, który od

⁶³² J.R. Commons, *Legal Foundations of Capitalism*, University of Wisconsin Press, Madison 1968, s. 6, [za:] A. Ząbkowicz, *Instytucjonalny kontekst funkcjonowania rynku i organizacyjne formy koordynacji jako elementy nowego paradygmatu w ekonomii*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 405, s. 12-13.

⁶³³ Ibidem.

⁶³⁴ Ibidem.

⁶³⁵ M. Blaug, *Teoria ekonomii: ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994, s. 710-712.

⁶³⁶ B. Sobolewska, M. Sobolewski, *Mysł polityczna XIX i XX w. Liberalizm*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1978, s. 94.

⁶³⁷ Ibidem.

ponad stu lat stanowił powszechnie obowiązującą doktrynę polityczno-ekonomiczną w Stanach Zjednoczonych, przeżywały wyraźny kryzys. „(...) Na tym tle rozpoczął się proces przewartościowania liberalizmu”, który stanowił próbę powrotu „do źródeł”, tj. egalitarnych tradycji liberalnych z okresu prezydentury Thomasa Jeffersona i Andrew Jacksona. Generalnym założeniem egalitarnej koncepcji liberalizmu było „(...) dążenie do ograniczenia wolnej konkurencji w interesie drobnych posiadaczy”. Ogólnie ujmując był to okres rosnącej popularności liberalizmu socjalnego, który oparty został na koncepcji opieki państwa nad mniejszymi przedsiębiorcami, którzy, jak ukazuje perspektywa dziejowa, byli i pozostają „(...) zagrożeni bankrutem i nędzą”⁶³⁸.

Stąd też postulaty liberalizmu socjalnego zyskały zwolenników wśród myślicieli związanych z instytucjonalizmem. Największy rozgłos zyskali m.in. Lester Ward i Thorstein Veblen, a także w kolejnych latach John Dewey (1859-1952). Wspomniani wyżej badacze głośno atakowali coraz powszechniejszą dominację wielkich przedsiębiorstw na wolnym rynku. Wskazywali, że idea *laisse faire* nie jest „koniecznym” składnikiem polityki liberalnej „(...) a wolność posiadania nie musi oznaczać nieobecności wszelkich motywacji społecznych”⁶³⁹. Przejawem tych postulatów było veblenowskie podejście do koncepcji wolności osobistej jednostek, w której podzielał poglądy dotyczące badań nad ustrojem społeczno-politycznym Stanów Zjednoczonych francuskiego liberała Alexisa Tocqueville’a. Obaj myśliciele zgodnie uważali, że zagrożeniem dla wolności ludzi (jednostek) w ramach demokracji były bariery instytucjonalne. Veblenowskie postulaty reform wskazują na konieczność wzrostu ingerencji państwa, która w sferze społecznej powinna uwzględniać m.in. opiekę nad słabymi ekonomicznie jednostkami (szerzej na ten temat w podrozdziale 4.1)⁶⁴⁰.

Szczególne rolę w rozwoju społeczno-gospodarczym przypisywał tzw. determinizmowi technologicznemu. Dlatego właśnie racjonalnie zorganizowana – m.in. poprzez interwencjonizm państwowy – sfera gospodarcza powinna się kierować motywem „dobrej roboty, a nie motywem zysku”. Typowymi instytucjami veblenowskiej ekonomii, które łączą się z motywem zysku, są konsumpcja na pokaz czy też ostentacyjne próżnowanie. T. Veblen oceniał je szczególnie negatywnie podkreślając, że są nieużyteczne i odzwierciedlają łupieżcze popędy człowieka oraz jego żądę zysku. Co więcej, utrudniają skuteczne funkcjonowanie instytucji użytecznych, których odzwierciedleniem był „(...) właściwy człowiekowi instynkt pracy oraz

⁶³⁸ Ibidem.

⁶³⁹ H. Przybyła, *Veblenowski instytucjonalizm*, [w:] B. Danowska-Prokop, H. Przybyła, U. Zagóra-Jonszta, *Nieliberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2003, s. 18.

⁶⁴⁰ Ibidem.

instynkty pokrewieństwa, tj. poczucia poświęcenia się dla zbiorowości, które przyczyniały się do przetrwania człowieka jako gatunku”⁶⁴¹.

T. Veblen, autor pierwszej kompleksowej teorii instytucji określanej mianem konsumpcji na pokaz, przekonywał, że niekontrolowane mechanizmy i rytuały społeczne popychają ludzi do demonstrowania bogactwa lub – w przypadku jego braku – do tworzenia pozorów posiadania majątku. Według T. Veblena głównym celem klasy próżniaczej nie jest zwyczajna i praktyczna potrzeba polepszenia standardu życia, a jedynie uzyskiwanie ułudnego prestiżu. Co więcej, to pogoń, która nigdy się nie kończy, gdyż nieustannie trzeba zaświadczać i dawać wyraziste dowody posiadanego bogactwa, ponieważ „próżnowanie na pokaz” zanika w momencie ustania zewnętrznych przejawów (znaków) bogactwa⁶⁴².

W związku z powyższym, zarówno z poglądów T. Veblena, jak i Johna R. Commonsa (1862-1945) wynika, że „(...) nowoczesna gospodarka przemysłowa wymaga interwencji państwa”⁶⁴³, w której ważną rolę pełnią instytucje formalne. Jak zauważa Stanisław Rudolf, jedynie odpowiedniej jakości system instytucjonalny stanowi „(...) gwarancję ciągłości procesów gospodarczych, zapewniają[c] ochronę praw własności, stabilną politykę fiskalną i monetarną”⁶⁴⁴. Interwencja państwa w duchu veblenowskiej ekonomii sprowadza się do ograniczenia pejoratywnych przejawów próżności, czy też „drapieżności”, która nieodłącznie związana jest z przyjściem kapitalizmu. Przejawem najwyższego prawa do interwencji, które przysługuje jedynie rządzącym, stanowi „(...) prawo państwa do zawłaszczania dóbr przedsiębiorców w formie podatków”⁶⁴⁵.

Reasumując, veblenowski instytucjonalizm odrzuca neoliberalne założenia ekonomiczne na rzecz interdyscyplinarnego podejścia do teorii ekonomii przejawiającego się badaniem kultury, społeczeństwa oraz gospodarki jako całości wzajemnie uwarunkowanych instytucji. Ponadto, do zrozumienia gospodarki zdaniem T. Veblena potrzebne jest zgłębienie zachodzących zmian w instytucjach społecznych i gospodarczych rozumianych jako system norm i zasad kształtujących się na przestrzeni lat. Liberalizm socjalny postulowany przez T. Veblena i innych jego naśladowców ukierunkowany był na epokę nowoczesnego społeczeństwa przemysłowego, nie pomijając przy tym nieuchronnej – w tym systemie polityczno-ekonomicznym –

⁶⁴¹ Ibidem, s. 18-28.

⁶⁴² Ł. Kiszkiel, *Rola gospodarcza konsumpcji zbytecznej dóbr luksusowych w dobie kryzysu. Sposoby regulacji konsumpcji na pokaz oraz przeciwdziałanie rozwarstwieniu społecznemu*, „Prakseologia” 2014, nr 155, s. 219-221.

⁶⁴³ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 80.

⁶⁴⁴ S. Rudolf, *Nowa Ekonomia Instytucjonalna*, „Przedsiębiorstwo przyszłości” 2010, nr 1, s. 11.

⁶⁴⁵ W. Żyżnowski, *O przedsiębiorcach. Na podstawie tekstów Veblena i Sombarta*, „Diametros” 2011, nr 30, s. 113-114.

koncentracji produkcji i kapitału. Stąd ważnym aspektem veblenowskiej ekonomii jest interwencjonizm państwowy ukierunkowany na ochronę interesów niewielkich rozmiarów przedsiębiorstw. W veblenowskiej wizji państwa interwencja ta wynika z potrzeby zabezpieczenia wolności gospodarczej poszczególnych jednostek, drobnych kapitalistów.

Jednakże, jak zauważa H. Przybyła, T. Veblen nie dostarczył pełnej alternatywy, która byłaby koherentna i spójna wobec klasycznego i neoklasycznego podejścia do teorii i metodologii ekonomii⁶⁴⁶. Niemniej jednak, jak ukazuje perspektywa dziejowa, instytucjonalne fundamenty przetrwały próbę czasu i do dzisiaj stanowią ważny element w badaniach ekonomicznych. Wymowne jest, że dopiero po ponad stu latach od publikacji *Teorii klasy próżniaczej* T. Veblena rozpoczęto szczegółowe badania związków instytucji, tj. klasy próżniaczej, konsumpcji na pokaz czy też ostentacyjnego próżnowania, z konstrukcją podatku dochodowego.

Opracowanie pt. *Veblen's theory of the leisure class revisited: implications for optimal income taxation*⁶⁴⁷ autorstwa Thomasa Aronssona i Olofa Johansson-Stenmana stanowi prawdopodobnie pierwszą publikację nt. optymalnego opodatkowania uwzględniającego wspomniane wyżej społeczne instytucje. Autorzy opracowania *Veblen's theory of the leisure...* zwracają uwagę, że prawie cała literatura przedmiotu poświęcona optymalnemu opodatkowaniu zarówno konsumpcji, jak i dochodu, ignoruje znaczenie wolnego czasu, a przede wszystkim instytucji społecznych. T. Aronsson i O. Johansson-Stenman podjęli rozważania dotyczące optymalnej redystrybucji podatkowej z uwzględnieniem założeń T. Veblena, że czas wolny odgrywa znaczącą rolę w użyteczności (zadowoleniu) z ostentacyjnej konsumpcji. Na przykład, trudna do zauważenia będzie ostentacyjna konsumpcja nowego luksusowego samochodu, gdy właściciel większość czasu spędza w pracy. Co więcej, autorzy przekonują, że powyżej wspomniane zagadnienia mogą mieć bezpośredni wpływ na zasady dotyczące marginalnej stawki opodatkowania dochodów. Wśród czynników wpływających na racjonalny kształt skali podatkowej autorzy tego badania wskazują na referencyjną (przeciętną) wielkość konsumpcji w danej populacji. Istotne jest bowiem, czy jednostki z danej bazy podatkowej będą porównywać się względem biedniejszych, czy bogatszych jednostek o bardziej ostentacyjnej konsumpcji. Pomimo, że wstępne wyniki dotyczące optymalnej konstrukcji marginalnej stawki podatku dochodowego przy uwzględnieniu zagadnień związanych z instytucjami społecznymi T. Veblena

⁶⁴⁶ H. Przybyła, *Veblenowski instytucjonalizm...*, op.cit. s. 18, 28.

⁶⁴⁷ T. Aronsson, O. Johnasson-Stenman, *Veblen's theory of the leisure class revisited: implications for optimal income taxation*, „Working Papers in Economics” 2010, no 466, s. 551-578.

są niejednoznaczne, to autorzy opracowania *Veblen's theory of the leisure...* skłaniają się ku regresywnej stawce krańcowej podatku dochodowego⁶⁴⁸.

Dopiero kilkaset lat później na instytucjonalnych fundamentach pozostawionych przez T. Veblena kraje zachodnich państw Europy rozpoczęły ingerencję poprzez stanowienie prawa podatkowego, które miałyby ograniczyć ostentacyjną konsumpcję. Dyskusje na ten temat podjęto w Parlamencie Europejskim w pierwszych dekadach XXI w. zwracając uwagę na potrzebę kształtowania wspólnych polityk publicznych np. progresywnego podatku konsumpcyjnego „od luksusu”. Problematyka ostentacyjnej konsumpcji dotyczy również najbogatszej klasy Rosjan, tj. nuworyszy. Z uwagi na wysokie rozwarstwienie dochodów podjęto tam próbę wprowadzenia dodatkowych podatków obciążających najbogatszych. Przykładem zastosowanych rozwiązań jest tzw. podatek od luksusu, którego przedmiot opodatkowania stanowią luksusowe⁶⁴⁹ samochody⁶⁵⁰.

Oczywiście poza progresywnym opodatkowaniem konsumpcji nieustannie toczono dyskusje nt. wysokości marginalnej stawki progresywnego opodatkowania dochodów najbogatszych. Na przykład we Francji w czasie prezydentury Hollande'a podejmowano próby wprowadzenia 75-procentowego podatku od dochodów powyżej miliona euro, jednak Rada Konstytucyjna uznała podatek za niezgodny z ustawą zasadniczą. W kolejnych latach podejmowane były próby wprowadzenia 65-procentowego podatku dochodowego dla małżeństw osiągających roczny dochód powyżej 2 mln euro. Ta stawka podatku również nie została wprowadzona⁶⁵¹.

Zainteresowanie rolą instytucji w procesach ekonomicznych, których analizę zapoczątkował m.in. T. Veblen utrzymuje się do dziś. W latach 70. XX w. ekonomia neoklasyczna pod wpływem krytyki zwolenników instytucjonalizmu poszerzyła swój przedmiot badań, dokonując zwrotu w stronę nauki bardziej społecznej. Nurt, który odmiennie – względem ekonomii ortodoksyjnej – podszedł do celów ekonomii, nosi nazwę nowej ekonomii instytucjonalnej⁶⁵². Nowa ekonomia instytucjonalna, jak zauważa M. Ratajczak, podjęła „(...) prób[ę] godzenia współczesnej ekonomii głównego nurtu z postulatami instytucjonalizmu”⁶⁵³.

⁶⁴⁸ Ibidem.

⁶⁴⁹ W Rosji podejmowano próby rozszerzenia tego podatku o kolejne dobra luksusowe np.: łodzie, jachty, helikoptery, samoloty. Jednakże projekt nie zyskał wystarczającego poparcia i ostatecznie podatek nie został rozszerzony.

⁶⁵⁰ Федеральная налоговая служба России, *Налог на роскошь: как рассчитать и какая ставка*, https://www.nalog.gov.ru/rn17/news/activities_fts/8880829/, (dostęp 30.10.2021).

⁶⁵¹ Ł. Kiszkiel, *Rola gospodarcza...*, op.cit., s. 219-221.

⁶⁵² E. Kundera, *Bogactwo myśli...*, op.cit., s. 343.

⁶⁵³ M. Ratajczak, *Ekonomia jako...*, op.cit., s. 7.

Nowa ekonomia instytucjonalna w przeciwieństwie do tzw. starego instytucjonalizmu nie nastawia się na radykalną krytykę neoliberalnych założeń, ale modyfikacje i uzupełnienie założeń dominujących w głównym nurcie ekonomii neoklasycznej⁶⁵⁴. O ile w ekonomii głównego nurtu wolnokonkurencyjna gospodarka stanowi niemalże dany z góry aksjomat wynikający z „naturalnych mechanizmów” rynkowej konkurencji, to z instytucjonalnego punktu widzenia konkurencja czy też rynek nie są aksjomatami. Wręcz przeciwnie, to instytucje, które kształtowane były przez dekady, a czasami nawet setki lat. W wyniku tego procesu ukształtowane zostały reguły społeczne, które odwołują się, jak pisze M Sokołowicz, do „(...) takich wartości, jak wolność i odpowiedzialność”, czy sprawiedliwość⁶⁵⁵.

Zdaniem D.C. Northa, instytucja systemu podatkowego stanowi niezwykle ważny element całej sfery systemu społeczno-gospodarczego. Z perspektywy instytucjonalnej system podatkowy jest systemem ukształtowanym historycznie, a więc nie tylko w oparciu o formalne aspekty prawa podatkowego, ale także instytucje nieformalne, między innymi własność, wolność, odpowiedzialność, sprawiedliwość⁶⁵⁶. Oznacza to, że system podatkowy stanowi odzwierciedlenie głównych idei danego państwa oraz historycznego zapotrzebowania na środki publiczne. Jak zauważa D.C. North, to poszczególne państwa (prawodawcy, ustawodawcy, rządy) powinny samodzielnie kształtować zarówno politykę fiskalną, jak i w konsekwencji poszczególne systemy podatkowe, bowiem jedynie świadomość i wiedza dotycząca kształtujących się na przestrzeni lat instytucji pozwala na kształtowanie skutecznych i racjonalnych instrumentów polityki podatkowej⁶⁵⁷.

Nieuleganie generalnym i międzynarodowym tendencjom (zaleceniom) na rzecz indywidualnego – krajowego – podejścia uwzględniającego instytucjonalne aspekty daje możliwość kształtowania systemu podatkowego, który jest zgodny np.: z aktualnymi problemami czy też wartościami związanymi ze sferą społeczno-gospodarczą danego kraju, w konkretnym okresie rozwoju. D. North poruszając problematykę harmonizacji podatkowej w UE, wskazywał na

⁶⁵⁴ Ibidem.

⁶⁵⁵ M.E. Sokołowicz, *Instytucje a przestrzeń. Przegląd nurtów ekonomii instytucjonalnej w kontekście ich przydatności dla badań procesów rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 281, s. 152-153.

⁶⁵⁶ Warto dodać, że podobne wnioski przedstawiają ekonomiści również na arenie krajowej to m.in.: S. Owsiak, Z. Fedorowicz, M. Wersalski.

⁶⁵⁷ Problematykę tę można zobrazować na przykładzie reform podatkowych dokonywanych w Polsce po drugiej wojnie światowej. W pierwszej połowie XX w. mnogość ulg i preferencji podatkowych, a także dominacji sektora publicznego w sferze gospodarczej, wykształciła pewne postrzeganie, które, ogólnie ujmując, można opisać jako „nam się coś od państwa należy”. To niezwykle problematyczne zagadnienie w podatku dochodowym, ponieważ, jak ukazuje perspektywa dziejowa, w zależności od okresu historycznego i systemu polityczno-ekonomicznego preferencje podatkowe dosyć arbitralnie przyznawane są poszczególnym grupom społecznym czy zawodowym. To szczególny przykład tarcia towarzyszącego tym zmianom, które zazwyczaj postrzegane są jako niesprawiedliwe przez grupy pominięte w przyznawanych preferencjach.

przewagę indywidualistycznego (krajowego) podejścia w kształtowaniu opodatkowania dochodów osobistych. Według niego decentralizacja systemu opodatkowania działa mobilizująco na ustawodawcę, a przede wszystkim powstrzymuje tendencję do podwyższania ogólnego poziomu opodatkowania⁶⁵⁸.

Horst Siebert i Michael J. Koop w opracowaniu pt.: *Institutional competition: a concept for Europe?* wskazują na jeszcze inne korzyści płynące z (do)wolnej i indywidualnej polityki opodatkowania dochodów osobistych w UE. Z pracy *Institutional competition...* wynika, że indywidualizm ma znaczenie dla racjonalnego kształtu podatku, ponieważ decentralizacja – na poziomie międzynarodowym – daje możliwość dostosowania konstrukcji podatku do specyficznych dla każdego kraju instytucji społecznych. Poza tym, decentralizacja wyzwala międzynarodową konkurencję podatkową⁶⁵⁹, która również pozytywnie wpływa na konstrukcję podatku dochodowego. Bagatelizowanie tzw. cech „dobrego podatku” może skutkować ucieczką podatników do kraju z bardziej przyjaznym podatkowym otoczeniem instytucjonalnym. Zagadnieniem dotyczącym uchylania się od opodatkowania zajmuje się m.in. teoria wyboru publicznego, o której mowa będzie w dalszej części pracy.

Wolność, a także indywidualizm w konstruowaniu instytucji podatku, to zagadnienie poruszane również przez krajowych badaczy. W opracowaniu pt. *Jakość instytucji a wzrost gospodarczy* D. Miłaszewicz stwierdza, że „(...) instytucje, szczególnie formalne, mogą być tworzone i zmieniane w zależności od potrzeb dynamicznie zmieniającej się gospodarki”. Jednakże, z uwagi na różne uwarunkowania historyczne, geograficzne, kulturowe, społeczne poszczególnych gospodarek, identyczne instytucje nie będą w każdej gospodarce tak samo dobrze (skutecznie) funkcjonować⁶⁶⁰.

Studując literaturę przedmiotu nie sposób nie odnieść wrażenia, że od momentu pojawienia się instytucji opodatkowania dochodów osobistych społeczeństwo domaga się jej reformy. W zasadzie można przyjąć, że reforma instytucji podatku jest stałym zagadnieniem w sferze polityczno-ekonomicznej. Mając na uwadze to, co zostało przedstawione w rozdziale pierwszym i drugim, jest to racjonalne i zasadne, bowiem podatek, jak pisze M. Weralski, „(...)

⁶⁵⁸ H. Wnorowski, *Wpływ podatków na wzrost gospodarczy i konkurencyjność w ujęciu instytucjonalnym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 4, s. 50; D.C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge 2006.

⁶⁵⁹ H. Siebert, M.J. Koop, *Institutional competition: a concept for Europe?* „Kiel Working Papers, Kiel Institute for the World Economy (IfW)” 1990, no 440; s. 1-27. <https://econpapers.repec.org/paper/zbwifwkwp/440.htm> (dostęp 15.11.2021).

⁶⁶⁰ D. Miłaszewicz, *Jakość instytucji a wzrost gospodarczy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2011, nr 19, s. 7.

jest zjawiskiem historycznym, które... [kształtowało się wraz z rozwojem przyp.aut.] stosunków społeczno-gospodarczych”⁶⁶¹.

W kontekście reform, transformacji, czy też po prostu zmian systemu opodatkowania ważnych spostrzeżeń dostarcza nowa ekonomia instytucjonalna. Teoretyczne i metodologiczne podejście NEI do zagadnienia reform polityk publicznych pokazuje, że główne niepowodzenia związane z wprowadzaniem zmian, czy też reformowaniem instytucji formalnych m.in. polityki podatkowej, nie wynikają z braku zdecydowania, precyzji, czy niekompetencji polityków, w tym z nieuzasadnionych nacisków politycznych na wybrane kierunki reformy. Wprowadzanie zmian w instytucjach formalnych, np. w podatku dochodowym, który szczególnie narusza prawa własności i zawarty wcześniej kontrakt podatkowy, nawet jeżeli zmiany te wydają się stosunkowo racjonalne, zawsze wywołuje specyficznego rodzaju „tarcie”, którego efektem są koszty transakcyjne. Co więcej, wprowadzane zmiany w systemie opodatkowania dochodów wywołują też interakcje (tarcie) w obrębie instytucji nieformalnych, którymi są normy moralne, zwyczaje, przekonania, mentalność jednostek, czy ich poczucie sprawiedliwości (szerzej na ten temat w rozdziale 4.4.).

Z jednej strony proces zmian w systemie opodatkowania dochodów generuje koszty transakcyjne związane z potrzebą uświadomienia jednostkom konieczności związanych z wymaganiami instytucjonalnymi danej reformy, wynikającymi z tworzenia nowego prawa, a także wprowadzania instytucji nadzorującej oraz egzekwującej te prawo. Z drugiej, część tych kosztów w znacznej mierze jest możliwa do uniknięcia dzięki stabilności przepisów prawa podatkowego. Szczególnie w sferze opodatkowania dochodów zmiany często spotykają się z niskim poziomem legitymizacji nowego prawa, a także spadkiem zaufania do aktualnie rządzących, co nie pozostaje bez znaczenia dla sfery unikania i uchylania się od obowiązków podatkowych. W tym miejscu warto wspomnieć dorobek i spuściznę naukową N. Gajl, która kilka dekad temu w swoich pracach podkreślała potrzebę i korzyści płynące ze stabilności prawa podatkowego i przewidywalności systemu opodatkowania. Czytając między wierszami *Teorie podatkowe w świecie*⁶⁶² można wywnioskować, że „stary podatek to dobry podatek”. Spostrzeżenia poczynione przez N. Gajl współcześnie wydają się jeszcze bardziej aktualne, a także zgodne z postulatami nowej ekonomii instytucjonalnej, w szczególności teorii kosztów transakcyjnych.

Według jednego z najznamienitszych przedstawicieli nowej ekonomii instytucjonalnej D.C. Northa ekonomia głównego nurtu „milcząco” przyjęła, że jednostki gospodarujące działają w uwarunkowaniach nieskrępowanego wolnego wyboru, a w procesie gospodarowania

⁶⁶¹ M. Wersalski, *Pojęcie podatku*, [w:] M. Wersalski (red.), *System instytucji...* op.cit., s. 114.

⁶⁶² N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit.

głównymi ograniczeniami są takie determinanty ekonomiczne, jak cena i dochód. Równie milcząco – jak pisze M. Schneider – w neoliberalnej doktrynie przyjmuje się, że instytucje istnieją, aczkolwiek nie przypisuje się im istotnej cechy (roli) zmiennej wyjaśniającej. Instytucje, „(...) podążając za myśleniem D.C. Northa, są ograniczeniami wolności jednostki wpływającymi na jej interakcje, w tym na jej wybory i ich konsekwencje”⁶⁶³.

Szczególnym przypadkiem ingerencji w mechanizm wolnego rynku poprzez instytucje podatku dochodowego są przywileje w postaci ulg i zwolnień podatkowych. Z jednej strony instytucja ulgi podatkowej, czyli wykorzystywanie funkcji pozafiskalnej podatku, jest sposobem ograniczania (naprawienia) zawodności państwa, czy też pokonywania skutków niepełnej informacji, których „naprawienie”, wiązałoby się z niewspółmiernie dużymi kosztami transakcyjnymi. Z drugiej strony, ulgi podatkowe stanowią dowód na to, że osiągnięcie różnych celów polityk publicznych wymaga „ręcznego” (doraźnego) sterowania za pomocą instrumentów podatkowych. Teoretyczne podejście nowej ekonomii instytucjonalnej wskazuje, że im większe wykorzystywanie doraźnych narzędzi, tj. preferencji podatkowych, tym wyższe koszty koordynacji (koszty transakcyjne) zarówno w sferze gospodarczej, jak i społecznej.

Warto zauważyć, że wprowadzanie preferencji podatkowych, a więc naruszanie konstrukcji systemu opodatkowania dochodów osłabia podstawową funkcję fiskalną podatku. Liczba i częstotliwość zmian w strukturze danego podatku ściśle związana jest z wielkością kosztów transakcyjnych, ponieważ wraz z nowymi regulacjami pojawia się potrzeba działań dostosowawczych zarówno po stronie podatnika, jak i instytucji państwa. Działanie te to np.: zapotrzebowanie na usługi doradcze, szkolenia, aktualizacja systemów informatycznych, pozyskiwanie informacji, zabezpieczenia, czy działania dostosowawcze generujące kolejne koszty transakcyjne⁶⁶⁴. Zauważyć można, że koszty te ograniczają „wolność” w gospodarowaniu prywatnymi środkami pieniężnymi, bowiem gdyby nie nowe regulacje prawne, do których jednostki muszą się dostosować ponosząc koszty, to prywatne środki pieniężne mogłyby zostać wydane na dowolny inny cel. Analogicznie, koszty transakcyjne dotyczą również instytucji publicznych.

Wprowadzenie do konstrukcji opodatkowania dochodów ulg i zwolnień jest decyzją polityczną, która powinna być uzasadniona ważnymi względami społecznymi czy też gospodarczymi. Stymulacyjne czy też interwencyjne działanie preferencji podatkowych ma na celu

⁶⁶³ M. Schneider, *Wolność jako stymulanta wymiany*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 529, s. 298.

⁶⁶⁴ B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa” 2009, nr 11-12, s. 105.

motywowanie do pożądaných zachowań podatników poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych. Skuteczność wprowadzonych do konstrukcji podatku bodźców zależy m.in. od tego, czy koszty mniejszej wydajności systemu podatkowego (funkcji fiskalnej) zrekompensowane będą oczekiwaniami prawodawcy w sferze realnej gospodarki. Jednakże istnieje – jak pokazuje praktyka gospodarcza – stosunkowo duże niebezpieczeństwo, że decyzje przedsiębiorców będą powodowane nie racjonalnym i moralnym zachowaniem, tylko przemożną chęcią nadużycia przywilejów podatkowych np.: w celu uchylania się od opodatkowania. Konsekwencje tego rodzaju ingerencji w konstrukcję podatku to nie tylko potencjalnie niższe dochody budżetowe⁶⁶⁵, ale przede wszystkim naruszenie względnej neutralności podatkowej w ujęciu mikroekonomicznym, bowiem obok rosnących kosztów poboru podatku po stronie instytucji publicznych (*tax administration costs*), rosną również koszty po stronie jednostek płacących podatki tzw. koszty dostosowania (*tax compliance costs*).

Tax compliance costs to wydatki ponoszone przez jednostki prywatne w celu dostosowania się do przepisów podatkowych. Przyjmują postać kosztów pieniężnych (*monetary*) lub niepieniężnych (*non-monetary*). Są to np. koszty uzyskania niezbędnej wiedzy dotyczącej zmieniających się zasad funkcjonowania systemu podatkowego, sporządzania dokumentacji podatkowej np. potwierdzającej zasadność wykorzystania ulgi, czy też wydatki dotyczące aktualizacji systemów rachunkowości podatkowej. Koszty dostosowania podzielić można również na obowiązkowe (*mandatory*), które ponoszone są gdy zachodzi konieczność wywiązywania się np. z nowych regulacji dotyczących obowiązku podatkowego, i dobrowolne (*voluntary*), które wynikają z ewentualnych możliwości skorzystania z alternatywnych metod rozliczeń podatkowych np. skorzystania bądź nie z przysługujących ulg (optymalizacja podatkowa)⁶⁶⁶.

Z perspektywy wspomnianych w pracy *Ekonomia sektora publicznego*⁶⁶⁷ zasad tzw. „dobrego” podatku opisywana powyżej ingerencja w konstrukcję opodatkowania dochodów

⁶⁶⁵ B. Zbroińska zwraca uwagę, że „(...) ubytek dochodów spowodowany stosowaniem ulg jest skutkiem obowiązków instytucji, zwiększającym koszty funkcjonowania gospodarki. Gospodarka, społeczeństwo tracą dochód, co zmniejsza społeczną użyteczność, gdyż mniejsze zasoby mogą być przeznaczone na dobra publiczne inne niż regulacje. Kosztem niewymiernym jest utracona użyteczność niewytworzonych dóbr publicznych z powodu zmniejszonego dochodu, dodatkowa strata dobrobytu spowodowana zniekształceniami cenowymi i *rent seeking* oraz koszty transakcyjne dodatkowej obsługi udostępnionych ulg i kontroli zasadności ich wykorzystywania zgodnie z prawem. B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...* op.cit., s. 106.

⁶⁶⁶ M. Mak, M. Zalesko, *Funkcjonowanie systemu podatkowego w świetle teorii kosztów transakcyjnych*, „Studia Ekonomiczne” 2018, nr 358, s. 136-146; C. Sandford, M. Godwin, P. Hardwick, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Bath: Fiscal Publications, 1989, s. 3-10; T. Oliver, S. Bartley, *Tax system complexity and compliance costs – some theoretical considerations*, Economic Roundup, Winter, 2005, s. 55. https://archive.treasury.gov.au/documents/1009/PDF/05_Tax_Complexity_and_Compliance.pdf (data dostępu 05.05.2018); C. Evans, *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*. [w:] M. Lang, C. Obermair, J. Schuch, C. Staringer, P. Weninger (red.), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Kluwer Law International, Boston, Chicago, New York, 2008, s. 449-453.

⁶⁶⁷ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 553

osobistych narusza następujące zasady: zasadę ekonomicznej efektywności, zasadę prostoty administracyjnej (przede wszystkim z powodu rosnących kosztów transakcyjnych) oraz zasadę odpowiedzialności politycznej. Wynika to z analizy ostatnich kilku dekad, gdy preferencje podatkowych arbitralnie nadużywano na potrzeby polityczne. Kwestią dyskusyjną jest też, czy preferencje podatkowe naruszają zasadę sprawiedliwości. Jednakże ten aspekt będzie przedmiotem odrębnych rozważań w rozdziale piątym.

Kolejną teorią, którą warto omówić analizując nurty ekonomii instytucjonalnej, jest teoria wyboru publicznego reprezentowana przez takich ekonomistów jak Duncana Blacka, J.M. Buchanan, Gordona Tullocka i Kennetha Arrowa. Teoria wyboru publicznego, jak definiuje Jerzy Wilkin, wykorzystuje osiągnięcia „nowej ekonomii instytucjonalnej będącej udaną syntezą ekonomii neoklasycznej i instytucjonalizmu”. Poprzez szersze uwzględnienie instytucji teoria wyboru publicznego wzbogaca nauki ekonomiczne o interdyscyplinarne zagadnienia m.in. z: socjologii, psychologii, prawa i nauk politycznych. Teoria wyboru publicznego bywa nazywana także ekonomiczną teorią polityki. Głównym przedmiotem analizy instytucjonalnej w teorii wyboru publicznego jest państwo ze szczególnym uwzględnieniem mechanizmów podejmowania decyzji politycznych, które dotyczą tworzenia programów wydatków publicznych, a także źródła ich finansowania, beneficjentów, czy też zjawiska „pogoni za rentą (*rent seeking*)”⁶⁶⁸.

Główne założenie, na którym przedstawiciele teorii wyboru publicznego opierają swoje rozważania związane jest z koncepcją *homo oeconomicus*, która odnoszona jest zarówno do wyborów indywidualnych jednostek gospodarujących w sferze rynkowej, jak i do wyborów zbiorowych, które realizowane są poprzez mechanizm polityczny. „(...) Teoria wyboru publicznego eksponuje indywidualizm metodologiczny i racjonalizm zachowań, akceptując przy tym – podobnie jak inne nurty instytucjonalizmu – zasadę ograniczonej racjonalności H. Simona”⁶⁶⁹. Zasada ta podkreśla istnienie ograniczeń instytucjonalnych, które wpływają na zachowania pojedynczych jednostek np.: obywateli, przedsiębiorców, wyborców, a także złożonych struktur organizacyjnych, tj. partii politycznych, organizacji społecznych i publicznych. Niedoskonałość instytucji dotyczy również strategii działań jednostek funkcjonujących w sferze władzy wykonawczej, prawodawczej i sądowniczej⁶⁷⁰.

⁶⁶⁸ M.E. Sokołowicz, *Instytucje a przestrzeń...*, op.cit., s. 154, 156; B. Zbroińska, *Skarbowość w ujęciu instytucjonalnej teorii kontraktów*, „Gospodarka Narodowa” 2012, nr 3, s. 89; A. Ząbkowicz, *Współczesna ekonomia instytucjonalna wobec głównego nurtu ekonomii*, „Ekonomista” 2003, nr 6, s. 813.

⁶⁶⁹ M.E. Sokołowicz, *Rozwój terytorialny w świetle dorobku ekonomii instytucjonalnej. Przestrzeń – bliskość – instytucje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 139.

⁶⁷⁰ M.E. Sokołowicz, *Rozwój terytorialny...*, op.cit., s. 139.

Ekonomiści szkoły wyboru publicznego głośno podnoszą zagadnienie dotyczące kontraktu podatkowego, który zawierany jest pomiędzy podatnikiem a podmiotem uprawnionym do nakładania podatków⁶⁷¹. Zwracają uwagę, że zarówno władza ustawodawcza, jak i wykonawcza jest reprezentowana przez polityków, którzy mogą działać w oparciu o maksymalizację własnych – a nie jedynie publicznych – korzyści i dochodów. Co więcej, założenie dotyczące tego, że politycy kierują się własnym interesem najczęściej nie jest oceniane w kategoriach dobra lub zła. Teoretycy wyboru publicznego podkreślają, że należy wziąć ten fakt pod uwagę podczas prowadzonych badań. Wskazane wyżej założenia ukształtowane zostały na badaniach Anthonego Downs'a (1930-2021), który w opracowaniu pt. *An Economic Theory of Democracy*⁶⁷² zwrócił uwagę na istnienie interesu prywatnego w dokonywaniu wyboru publicznego⁶⁷³.

Zasadnicza różnica pomiędzy skutkami podejmowanych działań we własnym interesie w sferze gospodarczej a w sferze polityk publicznych sprowadza się do tego, że politycy przeważnie nie ponoszą bezpośrednich konsekwencji swoich działań, w przeciwieństwie do tych podejmowanych na rynkach dóbr prywatnych⁶⁷⁴. Problematykę tę – oczywiście w pewnym uproszczeniu – można zobrazować zwracając uwagę na to, że „(...) politycy nie mają bezpośredniej korzyści z oszczędnego wydawania pieniędzy społeczeństwa, tak jak jednostka, która zachowa więcej pieniędzy w portfelu płacąc mniejsze podatki”. W pewnych przypadkach zadłużanie publicznych instytucji i wydawanie większej ilości środków publicznych przekłada się bezpośrednio na prywatne korzyści polityków⁶⁷⁵.

Ograniczona odpowiedzialność „służby publicznej”, którą ukazuje teoria wyboru publicznego, to zagadnienie, przy poruszaniu którego warto wspomnieć jedną z pięciu zasad tzw. „dobrego” systemu podatkowego. W kanonicznym opracowaniu *Economics of the public sector* Joseph E. Stiglitz wskazuje na odpowiedzialność polityczną (*transparent political responsibility*) jako jedną z zasad racjonalnego opodatkowania⁶⁷⁶. Jest to zasada, którą teoretycy ekonomii wyboru publicznego szczególnie akcentują, wskazując bezpośrednio implikacje płynące

⁶⁷¹ B. Zbroińska, *Koszty transakcyjne skarbowości. Analiza instytucjonalna kontraktów skarbowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce 2011, s. 69.

⁶⁷² A. Downs, *An Economic Theory of Democracy*, Harper and Row, New York 1957.

⁶⁷³ Problematykę tę w swoich pracach porusza również G. Becker. Szerzej G. Becker, *Theory of Competition among Pressure Groups for Political Influence*, „The Quarterly Journal of Economics” 1983, nr 3, s. 371-400, <https://www.thecre.com/oira/wp-content/uploads/2016/03/Becker1.pdf> (dostęp: 15.11.2021).

⁶⁷⁴ T. Legiędź, *Motywy działania polityków w świetle teorii wyboru publicznego*, „Annales: etyka w życiu gospodarczym” 2005, vol. 8, nr 1, s. 279.

⁶⁷⁵ Ibidem, s. 278-279.

⁶⁷⁶ J.E. Stiglitz, J. K. Rosengard, *Economics of the Public Sector*, W. W. Norton & Company, Inc., New York, London 2015, s. 511-512.

z jej przestrzegania. Konsekwencją powyżej zarysowanej problematyki, szczególnie w sferze polityk publicznych, jest m.in. postulat ograniczenia roli państwa.

Zdaniem ekonomistów teorii wyboru publicznego przykładem większej odpowiedzialności politycznej w sferze polityki podatkowej jest decentralizacja fiskalna. To instytucjonalne rozwiązanie, które polega na przyznaniu możliwie szerokiego zakresu władztwa podatkowego poszczególnym regionom administracyjnym kraju. Oznacza to, że władze lokalne powinny w możliwie dużym stopniu decydować o konstrukcji zmiennych elementów prawnych – zdecentralizowanych – podatków. Efektem decentralizacji na poziomie krajowym – podobnie jak międzynarodowym – są korzyści wynikające z konkurencji podatkowej między poszczególnymi regionami⁶⁷⁷. Korzyści, które odnoszą jednostki prywatne (podatnicy), to np.: niższe podatki, większa odpowiedzialność prowadzonej polityki fiskalnej, a przede wszystkim większa motywacja rządzących do racjonalnego gospodarowania dochodami budżetowymi, a także instytucjonalnymi rozwiązaniami dotyczącymi poboru podatku⁶⁷⁸.

Warto zauważyć, że wspomniane zagadnienie odpowiedzialności podatkowej łączy się zarówno z problematyką racjonalnego podatku, jak i koncepcją wolności. W tym kontekście wskazać można na aspekty, takie jak: większa (do)wolność w konstrukcji danego podatku, a także odpowiedzialność względem wysokości dochodów, które przejmowane są od podatników.

Teoria wyboru publicznego dostarczając narzędzi analizy procesów decyzyjnych w sferze publicznej – szczególnie w kontekście konstrukcji polityki podatkowej – ukazuje jednoznacznie, że instytucja państwa nigdy nie była i „(...) nie jest monolitem, lecz organizacją (zbiorowością) interesów tworzących ją jednostek”⁶⁷⁹. W rzeczywistości, jak zwraca uwagę Tomasz Legiędź, „(...) mamy do czynienia z różnymi interesami prywatnymi i grupowymi, a polityk reprezentować może niektóre z tych interesów”, w tym interes własny np. wygranie wyborów⁶⁸⁰. Politycy działając w imieniu społeczeństwa często realizują cel, zadanie, czy też „wybrane dobro publiczne”, którym społeczeństwo może nie być szczegółowo (specjalnie) zainteresowane, a już na pewno nie każdy członek danej społeczności. Z uwagi na to, że zbiorowa

⁶⁷⁷ D. Wyszowska, *Samorząd terytorialny w ujęciu wybranych koncepcji teoretycznych*, „Optimum Economic Studies” 2018, nr 1 (91), s. 138.

⁶⁷⁸ Szerzej M. Poniatowicz, *Koncepcja federalizmu fiskalnego w systemie finansów samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2019; R. Kata, *Polityka podatkowa gmin jako narzędzie stymulowania przedsiębiorczości lokalnej*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 3 (206), s. 27-40; R. Kata, *Źródła niestabilności finansów publicznych państw strefy euro*, „Euro Express” 2015, nr 6, s. 1-3; R. Kata, *Poziom oraz struktura wydatków inwestycyjnych gmin w Polsce a ich dochody podatkowe i majątkowe*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 9(236), s. 5-18.

⁶⁷⁹ J. Szapiel, *Państwo w warunkach globalizacji ekonomicznej*, „Ekonomia i Prawo” 2012, t. 8, nr 1, s. 45.

⁶⁸⁰ T. Legiędź, *Motywy działania polityków...*, op.cit., s. 279.

kontrola społeczeństwa nad sprawującymi władzę jest dosyć trudna, politycy mają wiele możliwości, aby swoje działania kierować w stronę grup interesów, które ich popierają. Co więcej, istnieje wiele możliwości w zakresie konstrukcji podatku dochodowego, której niewielka korekta faworyzuje wybrane grupy społeczne. Wartym uwagi przykładem jest zwolnienie z podatku dochodowego osób do 26 roku życia (zagadnienie te szczerzej traktuje rozdział 5). To tylko jedna z wielu możliwości, które mogą być pomocne w zdobywaniu następnej elekcji.

Wspomniane działania wspierające określone grupy społeczeństwa niemal zawsze odbywają się kosztem pozostałych jednostek, najczęściej poprzez przejmowanie w ramach kontraktu podatkowego dochodów. Podatek dochodowy jest szczególnym przypadkiem, w którym prawodawca podejmuje decyzję o przeniesieniu prawa własności do części dochodów na państwo, licząc na to, jak pisze James M. Buchanan, że osoby poszkodowane nie odczują straty w takim stopniu, w jakim osoby obdarowane odczują korzyści⁶⁸¹. Niemniej jednak, niezależnie od rodzaju, celu i sposobu podejmowanych decyzji, zagadnienie wyboru publicznego jest ściśle związane z konstrukcją systemu podatkowego i poszczególnych podatków. Efektem wskazywanych wyżej preferencji może być różny stopień fiskalizmu, bądź rezygnacja państwa z określonego zakresu potencjalnych dochodów podatkowych⁶⁸².

⁶⁸¹ B. Zbroińska, *Koszty transakcyjne...*, op.cit., s. 69; J.M. Buchanan, R.A. Musgrave, *Finanse publiczne...*, op.cit.; T. Legiędź, *Motywy działania polityków...* op.cit., s. 279.

⁶⁸² B. Zbroińska, *Koszty transakcyjne...* op.cit., s. 106.

Rozdział 4. Sprawiedliwość a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej

4.1. Koncepcja sprawiedliwości w rozważaniach filozoficzno-społecznych

Pojęcie sprawiedliwości towarzyszy ludzkości od czasów starożytności. W zależności od okresu historycznego postrzeganie tej kategorii zmieniało się począwszy od okresu starożytności, przez średniowiecze, aż do nowożytnego obywatelskiego państwa prawa. Znaczenie słowa sprawiedliwość nawiązywało do problematyki etyczno-moralnej, religijnej, politycznej oraz prawnej⁶⁸³. Współcześnie sprawiedliwość jest przedmiotem badań wielu różnych dyscyplin naukowych. Zajmują się nią m.in.: filozofia (w szczególności etyka), logika, socjologia, psychologia, politologia oraz ekonomia (na wielu różnych poziomach tj. „makro”, „mikro”, „mezo”, a również „piko”)⁶⁸⁴

Słownik Języka Polskiego definiuje „sprawiedliwość” jako uczciwe postępowanie, obiektywnie odnoszące się do rzeczywistości; bezstronność w ocenianiu innych, zgodność z przyjętymi w danej społeczności zasadami etycznymi; po prostu uczciwość, prawość, obiektywność. Z perspektywy prawa sprawiedliwość odnosi się do organów władzy sądowniczej, sądu, czy też sądownictwa ogólnie. Z punktu widzenia sprawiedliwości społecznej, sprawiedliwość rozumiana jest jako przyznanie człowiekowi tego, co z tytułu jego wkładu pracy lub zasług słusznie mu się należy lub przyznanie każdej jednostce należnych jej praw wynikających z zasad demokracji⁶⁸⁵.

Najstarsze przejawy rozumienia koncepcji sprawiedliwości sprowadzają się do zasad podziału dóbr i pełnionych ról społecznych, a także zasady wzajemności, która polega na wyrównywaniu świadczeń i uczynionych krzywd. Praktyczne zastosowanie koncepcji sprawiedliwości zostało przedstawione już w kodeksie Hammurabiego. Przykładem jest m.in. zemsta oparta na zasadzie talionu „oko za oko, ząb za ząb”⁶⁸⁶

⁶⁸³ Encyklopedia PWN – sprawiedliwość, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/sprawiedliwosc;3978497.html> (data dostępu 30.08.2018 r.)

⁶⁸⁴ W. Rybicki, *O realokacji dóbr i sprawiedliwości międzypokoleniowej*, „Pragmata Tes Oikonomias”, Akademia im. Jana Długosza w Częstochowie, Częstochowa 2010, s. 119.

⁶⁸⁵ Słownik Języka Polskiego, PWN – (dostęp 22.11.2018) <https://sjp.pwn.pl/sjp/sprawiedliwosc-spoeczna;2523364.html>

⁶⁸⁶ P. Wróbel, *Postulat sprawiedliwości społecznej a idea sprawiedliwości*, „Studia Socialia Cracoviensia” 2013, nr 1, s. 136-137.

W okresie starożytności Demokryt uważał, że sprawiedliwość to wykonywanie tego, co jest obowiązkiem człowieka. Z kolei Sokrates utożsamiał cnotę sprawiedliwości z bezwzględnym przestrzeganiem prawa. Ponadto, dobrze rozumiał subiektywność tego pojęcia. Jego zdaniem czyn niesprawiedliwy wobec przyjaciela (oszustwo) może być sprawiedliwy wobec wroga. Natomiast Platon wyróżniał dwa wymiary sprawiedliwości, tj. indywidualny i społeczny. W wymiarze indywidualnym traktował sprawiedliwość jako cnotę nadrzędną wobec trzech innych podstawowych cnót, tj. mądrości, męstwa i panowania nad sobą. Sprawiedliwość miała zapewniać harmonię wszystkich cnót między sobą, jak również wnętrzem duszy człowieka.

Wymiar społeczny sprawiedliwości w platońskim ujęciu związany był z harmonią między poszczególnymi częściami społeczeństwa. Zachowanie sprawiedliwości oznaczało postępowanie zgodnie z przynależnym statusem społecznym oraz działanie zgodne z uzdolnieniami własnej natury, co oczywiście prowadziło do nierówności społecznych. W ten sposób pojmowana sprawiedliwość była dla Platona ideałem wyrastającym poza prawo, obyczaje i zwyczaje⁶⁸⁷. Platon był świadom tego, że tylko i wyłącznie sprawiedliwość jako „idea” czy też „forma” jest idealnie sprawiedliwa. W rzeczywistości gospodarczej możemy jedynie do niej dążyć poprzez nieustanne doskonalenie np.: instytucji sprawiedliwego miasta (wg. Platona). Wzorowanie się na ideałach przedstawianych przez Platona ma zapewnić realizację coraz to bardziej doskonałej rzeczywistości⁶⁸⁸.

Koncepcja sprawiedliwości ukształtowana w rozważaniach Arystotelesa w niemal niezmięnionej formie przetrwała do czasów współczesnych. Sprawiedliwość jako cnota etyczna w arystotelesowskiej myśli oznaczała „(...) trwałą dyspozycję do postanowień (wyborów, decyzji), określoną przez rozum, polegającą na zachowaniu środka pomiędzy dwoma złymi – nadmiarem i niedostatkami w działaniu i doznaniach”. Ważną zasługą Arystotelesa jest wskazanie trzech części sprawiedliwości ogólnej, takich jak: sprawiedliwość rozdzielcza (dystrybucyjna, rozdzielająca), wyrównawcza (komutatywna, wyrównująca) oraz wymienna. Sprawiedliwość rozdzielcza jest rozumiana jako proporcjonalne w stosunku do warunków społecznych i osobistych (tj. zdolności, umiejętności czy też zasługi) przydzielanie różnych dóbr, usług, ciężarów społecznych. Mogą to być różnego rodzaju wynagrodzenia, powoływanie na stanowiska i urzędy publiczne, wyznaczanie sprawiedliwych podatków, powoływanie do służby wojskowej lub zastępczej albo wymierzanie proporcjonalnych kar do winy. Sprawiedliwość wyrównawcza

⁶⁸⁷ Ibidem.

⁶⁸⁸ L. Strauss, *Platon*, [w:] L. Strauss, J. Cropsey (red.), *Historia filozofii politycznej*, Wydawnictwo Fronda, Warszawa 2010, s. 61.

dotyczy wyrównywania pomiędzy poszczególnymi jednostkami w społeczeństwie albo między jednostką a instytucją tego, co się otrzymało w stosunku do tego, co powinno zostać wyświadczane danej osobie. Ten rodzaj sprawiedliwości związany jest przede wszystkim ze sprawiedliwością karną, a także – współcześnie – redystrybucyjną funkcją podatku⁶⁸⁹. Przykładem sprawiedliwości karnej, w arystotelesowskiej koncepcji sprawiedliwości wyrównawczej, jest właściwa ocena sytuacji i przydział dla sprawcy adekwatnej kary, natomiast pokrzywdzonemu zadośćuczynienia. Zemstę Arystoteles odrzucał jako niesprawiedliwą.

Kolejną koncepcją sprawiedliwości, która została ukształtowana w rozważaniach Arystotelesa jest sprawiedliwość wymienna. Ta kategoria sprawiedliwości realizowana jest w dobrowolnie zawieranych umowach, które powinny opierać się na proporcjonalności, tj. podobnym wymiarze wartości zależnym od powszechnego postrzegania wymiany dóbr, usług i innych wartości. Co więcej, według Arystotelesa koncepcja ta jest szczególnie istotna dla zachowania wspólnoty członków danej społeczności. Zanik proporcjonalności, tj. sprawiedliwej zapłaty, bądź prawdopodobieństwo pokrzywdzenia, którejs ze strony wymiany, oddala, a nawet uniemożliwia, istnienie wspólnoty⁶⁹⁰. Szczególnie warta uwagi – z perspektywy analizowanej w dalszej części pracy zasady równości opodatkowania – jest sprawiedliwość rozdzielcza, która w arystotelesowskiej myśli związana jest z równością geometryczną (proporcjonalnością). Zasadnicze elementy tego ujęcia sprawiedliwości to⁶⁹¹:

- równomierność wkładu i udziału w dobrach i w obciążeniach,
- dbałość o słabsze osoby, niemogące z różnych powodów przyczynić się do dobra wspólnego,
- problem kontroli dochodów przez państwo i wielkość aparatu urzędniczego,
- rozumne zarządzanie majątkiem własnym i wspólnym,
- sprawiedliwość karna.

Koncepcja sprawiedliwości była obecna również w teologicznych rozważaniach. Chrześcijańska doktryna społeczna wyróżnia sprawiedliwość boską, która jest przedmiotem „objawienia” i odwołuje się do wartości tzw. absolutnych. Ponadto, doktryna ta przedstawia sprawiedliwość ludzką pozwalającą na usuwanie towarzyszących ludzkości krzywd oraz na budowanie ładu społecznego. Tomasz z Akwinu pojęciu sprawiedliwości przypisywał przede wszystkim formy postępowania wobec innych podmiotów życia społecznego. Utożsamiał

⁶⁸⁹ Szerzej na ten temat w dalszej części pracy.

⁶⁹⁰ P. Wróbel, *Postulat sprawiedliwości społecznej a idea sprawiedliwości*, „Studia Socialia Cracoviensia” 2013, nr 1, s. 136-137.

⁶⁹¹ Ibidem.

sprawiedliwość z rangą cnoty czy też postawy moralnej. Określał ją jako stałą i trwałą wolę oddania każdemu tego, do czego ma prawo⁶⁹².

Istotne zmiany w postrzeganiu sprawiedliwości nastąpiły na przełomie XVII oraz XVIII wieku, gdy społeczeństwa zachodnioeuropejskie przeszły gruntowne przeobrażenie pod wpływem m.in. oświecenia, rewolucji przemysłowej, a także rewolucji francuskiej. Początkowo, „(...) etyka próbowała zaradzić nowym wyzwaniom przez reinterpretację” dotychczasowego postrzegania sprawiedliwości. W rezultacie na przestrzeni lat ukształtował się postulat „sprawiedliwości społecznej”. Sprawiedliwość społeczna w tym ujęciu odnosi się bezpośrednio do struktur oraz funkcjonujących instytucji społecznych. Rozważania na gruncie sprawiedliwości społecznej sprowadzają się do takich zagadnień, jak: udział obywateli w materialnych efektach gospodarowania; życiowe szanse poszczególnych (pojedynczych) jednostek; możliwości udziału obywateli w kształtowaniu życia społecznego, łącznie z procesami decyzyjnymi⁶⁹³.

Wśród współczesnych teoretyków liberalnej myśli należy wymienić J. Rawlsa (1921-2002). Opublikowane przez niego w 1971 r. dzieło pt. *A theory of Justice*⁶⁹⁴ na nowo wywołało ożywioną dyskusję na temat koncepcji równości i sprawiedliwości. J. Rawls w swoich poglądach filozoficznych koncentrował się na koncepcji sprawiedliwości jako głównego regulatora etycznego instytucji politycznych i ekonomicznych. Przedstawione przez niego podejście określane jest mianem teorii sprawiedliwości kontraktualistycznej J. Rawlsa. Kontraktualne podejście nawiązuje do tradycji kontraktu społecznego, który występował we wcześniejszych opracowaniach filozofów, takich jak: J. Lock, I. Kant, czy też J.J. Rousseau. Etyczne podejście zaproponowane przez J. Rawlsa uznane zostało za alternatywne wobec utilitaryzmu, który dominował w okresie XIX w. w liberalnym nurcie myśli polityczno-ekonomicznej⁶⁹⁵.

Kontraktualistyczna koncepcja sprawiedliwości została oparta na tzw. idei *original position* (bezstronności), będącej odpowiednikiem stanu natury w tradycyjnej teorii umowy społecznej. Teoria ta została ukształtowana w oparciu o założenie dotyczące tzw. sytuacji pierwotnej, sprowadzającej się do hipotetycznego wyobrażenia, w którym jednostki danej wspólnoty znajdują się pod tzw. zasłoną niewiedzy⁶⁹⁶, pozostając nieświadomymi indywidualnych cech

⁶⁹² K. Leśniak-Moczuk, *Równość i sprawiedliwość w gospodarce rynkowej*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2004, nr 4, s. 228.

⁶⁹³ J. Wiemeyer, *Sprawiedliwość międzypokoleniowa jako wyzwanie społeczno-etyczne*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2011, t. 3(39), s. 69.

⁶⁹⁴ J. Rawls, *A Theory of Justice*, Publisher Belknap Press, Cambridge, Massachusetts 1971. J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1991.

⁶⁹⁵ H. Przybyła, *John Rawls i kategoria sprawiedliwości*, „Studia Ekonomiczne. Akademia Ekonomiczna w Katowicach. Wybrane zagadnienia makroekonomiczne w ujęciu teoretycznym i empirycznym”, 2006, nr 38, 9-29.

⁶⁹⁶ „(...) Zasłona niewiedzy jest metaforą, która mówi nam, że sprawiedliwość wymaga bezstronności, zrozumienia racji innych ludzi, postawienia się w sytuacji naszych rywali w społecznej konkurencji o dobra i

osobowych, tj. wrodzonych talentów, predyspozycji osobowościowych, czy też przyszłej pozycji społecznej. Jedynie we wspomnianej sytuacji pierwotnej istnieje możliwość utrzymania symetrii we wzajemnych relacjach międzyludzkich. Przyjęte przez J. Rawlsa założenia ukazują możliwość osiągnięcia porozumienia w kwestii najważniejszych zasad regulujących życie społeczne. Co więcej, jak zauważa A. Wildowicz-Szumarska, porozumienie to osiągnięte jest całkowicie bezstronnie i uczciwie, co w tym przypadku oznacza, że miejsce partykularnych interesów zastępuje równoprawne traktowanie dobra wszystkich jednostek. Zdaniem J. Rawlsa jedynie na tak ukształtowanym fundamencie mogą zostać dotrzymane liberalne prawa wolności i równości⁶⁹⁷.

Z uwagi na to, że w kontraktualistycznej koncepcji sprawiedliwość jest pierwszą cnotą społecznych instytucji, za sprawiedliwe należy uznać to, co każda jednostka danej społeczności – gdyby porzuciła swe partykularne interesy – uznałaby za sprawiedliwe. Stąd też porozumienie w kwestii podziału społecznych korzyści (np. transferów socjalnych, pozafiskalne funkcje podatków) i ponoszonych ciężarów (wynikających np. z fiskalnej funkcji podatku) powinno spełniać określone warunki. Z jednej strony porozumienie to nie może stanowić rezultatu gry przypadkowych czynników, z drugiej nie może wynikać z przewagi jednej ze stron porozumienia. Warunki te spełnia jedynie porozumienie, w którym obie strony cechują się uczciwością oraz rozsądkiem i to niezależnie od arbitralnych, przypadkowych okoliczności (np. nierównowagi sił społecznych).

Na tej właśnie podstawie ukształtowane zostały dwie zasady sprawiedliwości, które normują strukturę bazową społeczeństwa. Struktura ta stanowi możliwie obszernie nakreśloną ramę organizacyjną społecznej kooperacji, która odnosi się do wielu instytucji (np. podziału bogactwa, akceptacji ponoszenia ciężarów podatkowych). W rawlsowskiej koncepcji sprawiedliwości społeczeństwo dokonujące wyboru – w warunkach sytuacji pierwotnej – zdecyduje się na wybór zestawu dwóch uniwersalnych zasad⁶⁹⁸:

- każda osoba ma mieć równe prawo do jak najszerszego całościowego systemu równych podstawowych praw i wolności, dającego się pogodzić z podobnym systemem dla innych,

przywileje” cyt. [za:] W. Morawski (red.), *Socjologia ekonomiczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 293.

⁶⁹⁷ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 27.

⁶⁹⁸ H. Przybyła, *John Rawls i kategoria sprawiedliwości*, „Studia Ekonomiczne. Akademia Ekonomiczna w Katowicach. Wybrane zagadnienia makroekonomiczne w ujęciu teoretycznym i empirycznym” 2006, nr 38, 9-29; J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 438; A. Wildowicz, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 28-29.

- nierówności społeczne i ekonomiczne mają być tak ułożone, aby: a) były z największą korzyścią dla najbardziej upośledzonych, pozostając w zgodzie z zasadą sprawiedliwego oszczędzania, a równocześnie b) wiązały się z dostępnością urzędów i pozycji dla wszystkich w warunkach autentycznej równości szans.

Reasumując, J. Rawls przekonywał, żeby „(...) cały aparat korygujący rezultaty wolnej gry rynkowej [oprócz – przyp.aut.] na koncepcji sprawiedliwości dystrybtywnej”⁶⁹⁹. Realizacja tego ujęcia sprawiedliwości sprowadza się do przenoszenia dóbr od najzamożniejszych obywateli do tych znajdujących się w najgorszej sytuacji. Umożliwia to przyjęte przez niego założenie o tym, że sprawiedliwa konstytucja zabezpiecza wolność równego obywatela, tj. wolność sumienia i wolność myśli, a przede wszystkim sprawiedliwą procedurę wyborczą, czego następstwem jest sprawiedliwy proces uchwalania aktów prawnych. Całość rawlsowskiej teorii oparta jest o założenie, według którego „(...) istnieje autentyczna równość”⁷⁰⁰.

Rawlsowska koncepcja sprawiedliwości okazała się „niedostatecznie wrażliwa”, jak pisze R. Kowalski, na zróżnicowanie naturalnych uzdolnień (indywidualnych predyspozycji) poszczególnych jednostek. Według R. Dworkina wspomniany wyżej rodzaj sprawiedliwości dystrybtywnej „(...) traktuje ludzi jako równych i dystrybuuje bądź transferuje zasoby aż do momentu, w którym kolejny transfer nie doprowadzi do większej równości [w poziomie] dobrobytu”⁷⁰¹. Tę słabość egalitarnego podejścia R. Dworkin wykorzystał we własnej koncepcji sprawiedliwości. Sformułował on koncepcję, która spełnia w znacznie większym stopniu wymóg „czułości na ambicję” i „nieczułości na indywidualne wyposażenie”. Zdaniem R. Dworkina sprawiedliwość może być osiągnięta jedynie na drodze wyrównywania posiadanych przez poszczególne jednostki zasobów. Proces ten, tj. zrównywanie posiadanych dóbr, jest wyrazem sprzeciwu wobec egalitaryzmu dobrobytu, który, po uwzględnieniu jednostek upośledzonych oraz posiadaczy kosztownych preferencji (zasobów), nieuchronnie sprowadza się do nadmiernych transferów zasobów (m.in. poprzez pozafiskalne funkcje podatków), a przede wszystkim zwolnienia jednostek z odpowiedzialności za skutki własnych wyborów (preferencji)⁷⁰².

Główne założenia dotyczące wspomnianej powyżej koncepcji sprawiedliwości R. Dworkin rozwinął w takich opracowaniach jak: *What is Equality? Part I: Equality of Welfare* oraz

⁶⁹⁹ H. Przybyła, *John Rawls...*, op.cit., s. 22.

⁷⁰⁰ Ibidem, s. 23.

⁷⁰¹ R. Dworkin, *Sovereign Virtue. The Theory and Practice of Equality*, Harvard University Press, Cambridge 2000, s. 12.

⁷⁰² R. Kowalski, *Sprawiedliwość w liberalnym egalitaryzmie. Uwagi o filozoficznym uzasadnieniu współczesnego państwa dobrobytu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 1, s. 245.

*What is Equality? Part II; Equality of Resources*⁷⁰³. Wzorzec swojej koncepcji przedstawił w oparciu o hipotetyczne zdarzenie, tj. pojawienie się rozbitków na bezludnej, obfitej w zasoby wyspie. Ludzie pozbawieni nadziei na szybki powrót do domu uznają, że nikomu nie należą się nadzwyczajne (szczególne) przywileje (uprawnienia) do poszczególnych zasobów. Stąd też postanawiają sprawiedliwie podzielić je między siebie. W koncepcji R. Dworkina sprawiedliwie nie oznacza idealnie po równo. W świetle teorii sprawiedliwości R. Dworkina równość zasobów będących do dyspozycji rozbitków nie może oznaczać identyczności, ponieważ musi być wyrazem równej troski o każdego człowieka. Oznacza to, że – analizowana koncepcja równości – nie może ignorować indywidualnych preferencji poszczególnych jednostek.

Równa dystrybucja spełniać będzie tak postawiony warunek wtedy, gdy pomyślnie przejdzie tzw. test zawiści (*envy test*), a więc, gdy w „(...) rezultacie nikt nie będzie przedkładać jakiegokolwiek innego koszyka nad własny koszyk zasobów społecznych”⁷⁰⁴. W ten sposób idea aukcji ukazuje, że jest możliwa likwidacja problemu nieporównywalności np. osobistych planów życiowych, różnych preferencji, czy też indywidualnych ambicji. Równość zasobów, jak pisze A. Wildowicz-Szumarska, „(...) polegałaby na tym, że byłyby one równe pod względem kosztów alternatywnych”. Wynikiem analizowanej aukcji jest tzw. pierwotny podział bogactwa, który gwarantuje dostęp do zasobów na równych prawach, przy czym analizowane podejście – równości – pozostaje zgodne z indywidualnymi preferencjami poszczególnych jednostek⁷⁰⁵. Co więcej, takie ujęcie koncepcji sprawiedliwości ukazuje liberalne poglądy R. Dworkina, w których próbował połączyć je z równością i odpowiedzialnością.

Aukcja jest pierwszym krokiem w procedurze R. Dworkina. Kolejnym jest potrzeba zneutralizowania problematyki osób, które los „niesprawiedliwie” potraktował i które uległy wypadkowi bądź z innych względów w wyniku naturalnej loterii utraciły zdrowie, pracę czy też ich zarobki spadły poniżej minimum egzystencji. Rozwiązaniem jest hipotetyczny rynek ubezpieczeniowy, na który dobrowolnie decydują się wszystkie jednostki w danej populacji, bowiem nie posiadają one informacji o różnicach w posiadanych talentach i predyspozycjach osobowościowych poszczególnych jednostek. Za A. Wildowicz-Szumarską należy podkreślić, że wspomniany rynek ubezpieczeniowy równie dobrze może stanowić wzór dla systemu fiskalnego w sprawiedliwym społeczeństwie. Ujmując inaczej, w świetle koncepcji sprawiedliwości

⁷⁰³ R. Dworkin, *What is Equality? Part I: Equality of Welfare*, „Philosophy and Public Affairs”, 1981, vol. 10, no. 3, s. 185-246; R. Dworkin, *What is Equality? Part II; Equality of Resources*, „Philosophy and Public Affairs” 1981, vol. 10, no. 4, s. 283-345.

⁷⁰⁴ R. Kowalski, *Sprawiedliwość w liberalnym...*, op.cit., s. 246.

⁷⁰⁵ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 36.

R. Dworkina zapłata podatku dochodowego byłaby czymś w rodzaju uiszczenia opłaty ubezpieczeniowej, na którą podatnicy dobrowolnie by się zgodzili⁷⁰⁶.

Sprawiedliwość społeczną według J. Wiemeyera traktować należy raczej jako preambułę, którą należy doprecyzować poprzez odniesienie do pozostałych kategorii sprawiedliwości. Autor ten w prowadzonych rozważaniach wskazuje na pięć głównych rodzajów sprawiedliwości. Pierwszą, a także podstawową, jest sprawiedliwość udziału. Poza wspomnianym powyżej aspektami, tj., nierównym udziałem w życiu społeczno-gospodarczym⁷⁰⁷, czy też politycznym, ważnym przykładem są wydarzenia rewolucji amerykańskiej. Wybuch tej rewolucji, a w efekcie uwolnienie 13 amerykańskich kolonii spod angielskiej macierzy w 1776 r., spowodowany był m.in.: łamaniem przez wiele dekad zasady sprawiedliwości udziału. Pomimo płaconych podatków amerykańskie kolonie nie miały własnych reprezentantów w brytyjskim parlamencie. Co więcej, wraz z upływem lat wprowadzano nowe obciążenia podatkowe (np.: *sugar act*, *stemp act*), a także kontrakty handlowe np.: *tea act*, który umożliwił brytyjskim kupcom uzyskanie monopolu na handel herbatą z kolonistami w Ameryce Północnej. Ten ostatni aspekt nawiązuje do sprawiedliwości wymiany. Wynikiem rewolucji amerykańskiej było m.in. hasło *no taxation without representation*, które stało się swoistym mottem toczonych walk o niepodległość, a także należną sprawiedliwość udziału i wymiany⁷⁰⁸.

Drugą kategorią jest sprawiedliwość osiągnięć. Kategoria ta „(...) rozciąga... zasady sprawiedliwości wymiennej poza jednostkowy akty wymiany na [inne przyp.aut.] strukturalne warunki” funkcjonowania sfery rynkowej, w taki sposób, aby regulować relacje między poszczególnymi podmiotami sfery rynkowej. Dotyczy to m.in. relacji pracowników z pracodawcami, czy też innych zdarzeń gospodarczych.

Trzecia kategoria to sprawiedliwość szans. Zakładając że dochód, własność lub też pozycja społeczna we współczesnych realiach życia gospodarczego przypadają każdemu według jego indywidualnych osiągnięć, to podstawowym prawem w tak rozumianym współzawodnictwie są sprawiedliwe szanse dla wszystkich. W takim przypadku niezbędna jest interwencja instytucji państwa np. poprzez wsparcie finansowe i podatkowe nowo powstających małych przedsiębiorstw.

⁷⁰⁶ Ibidem, s. 37

⁷⁰⁷ Naruszeniem sprawiedliwości udziału była praktyka stosowana w przypadku prawa wyborczego w państwie zachodniej Europy w XIX w., z którego mogło korzystać od 10 do 20% obywateli płci męskiej, płacących podatki, przy wykluczeniu robotników nieposiadających własności. Tego rodzaju niesprawiedliwości mogą dotyczyć również mniejszości narodowe, religijne lub grupy emigrantów. Łamaniem sprawiedliwości udziału było powodem odłączenia się od Anglii w 1776 r. północnoamerykańskich kolonii, które nie miały swoich reprezentantów w parlamencie londyńskim, a mimo to musiały płacić podatki. Postulowali oni hasło *no taxation without representation*, które było mottem domagania się sprawiedliwości udziału.

⁷⁰⁸ M. Mak, *Rozważania o...*, op.cit., s. 11-22.

Czwarta kategoria to sprawiedliwość potrzeb, która dotyczy przede wszystkim materialnego zabezpieczenia egzystencji. W myśl tej kategorii sprawiedliwości wszyscy ludzie – niezależnie od własnych osiągnięć gospodarczych, tj. uzyskiwanego dochodu – mają prawo do materialnego zabezpieczenia egzystencji. To założenie implikuje nie tylko przeciwdziałanie biedzie, ubóstwu, ale również zapewnienie dostępu do systemu ochrony zdrowia.

Piąta kategoria sprawiedliwości jest doprecyzowaniem wspomnianej „sprawiedliwości społecznej”. J. Wiemeyer określa ją jako sprawiedliwość podatku, czy też sprawiedliwość finansowania. Kategoria ta odnosi się do problemu, w jaki sposób powinny być rozłożone finansowe obciążenia pomiędzy poszczególnych obywateli tak, aby obciążenia te spoczęły na osobach, których stan majątkowy umożliwia ponoszenie danych świadczeń. Z tej perspektywy progresywny podatek dochodowy jest etycznie dopuszczalny. Jednocześnie minimum egzystencjalne powinno pozostawać zwolnione z opodatkowania⁷⁰⁹.

Zauważyć należy, że wymienione formy (rodzaje) sprawiedliwości to kategorie synchroniczne, które ukazują funkcjonowanie sprawiedliwości w danym okresie historycznym. Postrzeganie, a także bezpośrednie implikacje tych kategorii wraz z wpływem lat zmieniają się m.in. w zależności od powszechnie akceptowanego i obowiązującego nurtu ekonomii. Rozważania te odkrywają kolejne problemy, które należałoby rozstrzygnąć również na gruncie koncepcji sprawiedliwości. Jako nowe – szczególnie dla społeczeństw wysoko rozwiniętych – jawi się pytanie o kategorię sprawiedliwości, która jest diachroniczna, a więc o takie ujęcie sprawiedliwości, które koncentruje się na sprawiedliwym rozstrzygnięciu dylematu „(...) jak stosunki społeczno-gospodarcze poprawiły się za życia jednej generacji i jak uległy pogorszeniu lub polepszeniu za życia innej”, a także czy jedno pokolenie może zrzucać obciążenia fiskalne na kolejne pokolenia⁷¹⁰.

Warto zauważyć, że problematyka ta związana jest z polityką fiskalną, w tym podatkową. Szczególnie istotna jest relacja między poszczególnymi preferencjami podatkowymi a powstającym w efekcie deficytem i długiem publicznym. Trudne do jednoznacznego rozstrzygnięcia jest czy np. sprawiedliwość międzypokoleniowa to wystarczające uzasadnienie dla zmniejszenia, bądź preferencyjnego obciążenia podatkiem. Z perspektywy ekonomicznej rozstrzygnięcie tego dylematu wymagałoby wykazania, że dana preferencja podatkowa korzystnie wpływa na przyszłe pokolenia w zakresie wskazanej preferencji np. grupy zawodowej, społecznej czy też konkretnych korzyści płynących z ulg podatkowych. Potencjalnym przykładem tej analizy

⁷⁰⁹ J. Wiemeyer, *Sprawiedliwość międzypokoleniowa jako wyzwanie społeczno-etyczne*, „Roczniki nauk społecznych” 2011, t. 3(39), s. 69-73

⁷¹⁰ Ibidem, s. 72.

mogłaby być ulga B+R, czy też preferencyjne opodatkowanie rodziny (szerzej o tym traktuje rozdział piąty).

Znaczący wkład w postrzeganie i rozumienie koncepcji sprawiedliwości wniósł wybitny filozof Chaim Perelman. Jego kanoniczna praca *O sprawiedliwości* stanowi syntezę tego pojęcia popartą wieloletnimi badaniami. Ch. Perelman analizuje sześć różnych sposobów rozumienia czynu sprawiedliwego, a także próbuje odnaleźć ich wspólne cechy. W swojej pracy podkreśla aksjologiczny i antropocentryczny wymiar tego pojęcia pisząc, że „(...) sprawiedliwość jest tym, co jest najbardziej pierwotne w duszy ludzkiej, najbardziej podstawowe w społeczeństwie; jest najświętszym z pojęć, tym, czego masy domagają się obecnie z największym żarem. To istota wszystkich religii, a zarazem forma rozumu, tajemny przedmiot wiary, a zarazem początek, środek i ostateczny cel wiedzy”⁷¹¹.

Zdaniem Ch. Perelmana sprawiedliwość powinna być postrzegana jako wartość, która jest przynależna każdemu człowiekowi. W opracowaniu *O sprawiedliwości* wymieniono sześć możliwych znaczeń tego pojęcia. Ch. Perelman zwraca uwagę, że są to jedynie te bardziej powszechne koncepcje, które „(...) zobaczymy natychmiast, że są nie do pogodzenia”⁷¹²:

- każdemu to samo,
- każdemu według jego zasług,
- każdemu według jego dzieł,
- każdemu według jego potrzeb,
- każdemu według jego pozycji,
- każdemu według tego, co przyznaje mu prawo.

Rozważania poświęcone tym koncepcjom sprawiedliwości ukazują, że „(...) jasna i dokładna definicja tego terminu nie wyczerpie nigdy treści pojęciowej, zmiennej i różnej, która może się przejawiać w jej stosowaniu”. Wydaje się, że aby uniknąć arbitralnego bądź tautologicznego podejścia do analizy koncepcji sprawiedliwości, należy ograniczać się do szukania elementu wspólnego różnym analizowanym koncepcjom; elementu, który – naturalnie – nie wyczerpuje tego pojęcia, ale daje się zdefiniować w sposób w miarę jasny i dokładny. Wspólny element, który jest wynikiem rozważań podjętych w pracy *O sprawiedliwości*, Ch. Perelman określa mianem sprawiedliwości formalnej. Według tej koncepcji „(...) sprawiedliwość czynu polega na równości traktowania wszystkich członków tej samej kategorii istotnej. Równość ta wynika ze zgodności czynu z prawidłem, z jego zbieżności z konsekwencją określonego

⁷¹¹ Ch. Perelman, *O sprawiedliwości*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959, s. 9, 20.

⁷¹² Ch. Perelman, *O sprawiedliwości...*, op.cit., s. 22.

prawidła sprawiedliwości”. Takie ujęcie związane jest, rzecz jasna, z kolejną trudnością – mianowicie ze zdefiniowaniem zagadnienia „prawidło” i tego, kiedy jest sprawiedliwe. W duchu perelmanowskiego postrzegania koncepcji sprawiedliwości należałoby przede wszystkim wymagać, aby nie było arbitralne, „(...) ale uzasadnione, by wynikało z pewnego systemu normatywnego”⁷¹³.

Cechą charakterystyczną sprawiedliwości formalnej oraz materialnej (konkretnej) jest to, że odnoszą się one do kryteriów mających swoje ugruntowanie w określonych systemach wartości, które nie zawsze są podzielane przez wszystkich w równym stopniu. Arbitralność wyboru systemu wartości nadrzędnych uzależniona jest od przekonań osoby wyrażającej sąd etyczny w kontekście tego, co sprawiedliwe. Arbitralność niwelowana jest, gdy na powyższą problematykę spojrzymy z perspektywy sprawiedliwości prawnej. Jej odzwierciedleniem jest legalistyczna formuła „każdemu według tego, co przyznaje mu prawo (*summ cuique*)”. Według tej idei sprawiedliwy oznacza „ściśle zgodny z prawem”. Pomiedzy koncepcją sprawiedliwości „moralnej” opartej na systemie wartości a „prawnej” ze względu na ich złożoność zachodzą wzajemne interakcje, które mogą wywoływać pewne sprzeczności (konflikty)⁷¹⁴.

Podsumowując, sprawiedliwość ma wiele różnych znaczeń. W znacznej mierze zależy odperspektywy, w ramach której zagadnienie to jest poruszane, takiej jak: filozoficzna, etyczna, ekonomiczna, teologiczna, czy też prawna. Sprawiedliwość, jak pisze R. Kleszcz, „(...) jest oczywiście pewną wartością, ale nie jest wartością jedyną w żadnej ze sfer”, do których jest odnoszona. Stąd trudność w jednoznacznej interpretacji, a także mnogie konflikty na gruncie aksjologii. Wspomniane konflikty powstają przede wszystkim, gdy do danej osoby, czynu, zjawiska lub np. struktury dystrybucji możemy przypisać nie tylko sprawiedliwość, lecz także inne pochodne wartości, tj. prawość, miłosierdzie, a także wolność. Konflikt tych wartości prowadzić może do tego, że dokonanie wyboru jednej z nich odbywa się kosztem drugiej. Bywają też sytuacje, w których występują próby pogodzenia konfliktu wartości. W tym miejscu warto raz jeszcze wrócić do Arystotelesa, który podkreślał, że sprawiedliwość może być korygowana przez prawość. Zwłaszcza wtedy, gdy przepisy prawa sformułowane są w sposób zbyt ogólny⁷¹⁵.

⁷¹³ Ibidem.

⁷¹⁴ J. Wrątny, *Prawo do wynagrodzenia za pracę w świetle zasad sprawiedliwości i równości*, „Praca i Zabezpieczenie społeczne” 2017, nr 3, s. 4-5. Ch. Perelman, *O sprawiedliwości...*, op.cit., s. 33, 77.

⁷¹⁵ R. Kleszcz, *Co znaczy sprawiedliwość*, „Filozofia Nauki” 1999, Nr 1-2, s. 39.

4.2. Sprawiedliwość a opodatkowanie w ujęciu ekonomii klasycznej i neoliberalnej

Stwierdzenie, jak pisze T. Wołowiec, że „(...) podatki powinny być sprawiedliwe”⁷¹⁶, jest dość enigmatyczne i trudne do zdefiniowania. Główne problemy w jednoznacznym sprecyzowaniu tego sformułowania wynikają z niemożności, bądź dużej trudności, w przyjęciu obiektywnego punktu odniesienia. Podatek z definicji jest świadczeniem przymusowym, a więc ograniczającym, przynajmniej w pewnym stopniu, ludzką wolność. Oznacza to, że już z samej definicji podatek jest świadczeniem niesprawiedliwym. Niemniej jednak perspektywa dziejowa i ukształtowane na przestrzeni lat nurty oraz szkoły ekonomii pozwalają „(...) wyznaczyć rodzaje sprawiedliwości podatkowej”⁷¹⁷. Co więcej, retrospektywne spojrzenie umożliwia lepsze zrozumienie schematów działania państwa wobec podatników zobowiązanych do przekazywania świadczeń pieniężnych na rzecz wspólnego budżetu⁷¹⁸. Warto jeszcze dodać, że niezależnie od okresu historycznego czy też poglądów ekonomiczno-politycznych niezmiennie ważna, wobec powyżej zarysowanej problematyki, pozostaje wciąż konstrukcja prawna podatku i jej związek z analizowanym systemem wartości.

Pierwsze, znaczące, a przede wszystkim koherentne (spójne wewnętrznie) koncepcje podatkowe uwzględniające kategorię sprawiedliwości opracowane zostały przez ekonomistów klasycznych. Ich pracom przyświecała teza o obiektywnych prawach natury, które funkcjonują w obszarze gospodarki. Założenie to stanowiło fundament do sformułowania zasad podatkowych, których przewodnią myśl dotyczącą opodatkowania sprowadza się, jak pisze A. Gomułowicz, do maksymy: „(...) należy chronić podatników przed działaniem władzy naruszającej <<naturalny porządek rzeczy w gospodarce>>”⁷¹⁹.

Za prekursora koncepcji sprawiedliwego opodatkowania uważa się A. Smitha – „genialnego szkota”⁷²⁰ – jak czasami się go określa. Do zagadnienia sprawiedliwego podatku odnosi się głównie smithowską zasadę równomierności opodatkowania. Założyciel ekonomii klasycznej obowiązek podatkowy postrzegał w kategoriach „sprawiedliwej ceny” w zamian za „usługi” świadczone przez państwo. Zauważyć należy, że nie użył określenia *equity* (sprawiedliwość),

⁷¹⁶ T. Wołowiec, S. Bogacki, *Opodatkowanie dochodów osobistych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego” 2020, t. XV, 17 (1), s. 9.

⁷¹⁷ Ibidem, s. 9.

⁷¹⁸ Ibidem, s. 9.

⁷¹⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis Polska, Warszawa 2013, s. 23.

⁷²⁰ Określenie to w polskiej literaturze przedmiotu pojawiło się w artykule W. Łączkowskiego, *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 121.

lecz *equality* (równomierność)⁷²¹. Zdaniem A. Gomułowicza, A. Smith wskazuje na „(...) konieczność rozkładania obowiązków podatkowych z uwzględnieniem właściwego dla epoki nurtu etycznego”⁷²² ale także z uwzględnieniem „(...) rozważań na temat zależności gospodarczych”⁷²³. Oznacza to, że każdy obywatel zobowiązany jest uczestniczyć w finansowaniu wydatków publicznych ponoszonych przez państwo. Co więcej, ten fakt nie może być przedmiotem kontrowersji i A. Smith przyjmuje go jako aksjomat, czy też tzw. zdanie pierwsze⁷²⁴.

Ważnym i w zasadzie prawdopodobnie niekończącym się przedmiotem dyskusji jest poziom wspomnianego uczestnictwa. Próba wskazania racjonalnego sposobu rozłożenia ciężarów podatkowych w oparciu o smithowską doktrynę podatkową sprowadza się do pytania o kryteria, według których należałoby mierzyć obowiązek finansowania ciężarów publicznych. Problematykę tę przybliżają kolejne, ściśle związane z zasadą równomierności, dwie koncepcje opodatkowania, tj.: zasada ekwiwalencji, określana również zasadą korzyści (*benefit principle*), a także zasada zdolności płatniczej (*ability-to-pay principle*). A. Smith połączył te dwie, jak się wydaje różne, koncepcje w jedną całość dlatego, że miernikiem zarówno prywatnych korzyści (*benefit principle*), jak i zdolności płatniczej (*ability-to-pay principle*), określił dochód, który podlega opodatkowaniu⁷²⁵.

Zasadę ekwiwalencji (*benefit principle*) opodatkowania dobrze oddają słowa A. Smitha „(...) poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymania rządu w jak najściślejszym stosunku do ich możliwości”, doprecyzowując w innym miejscu: „(...) czyli proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”⁷²⁶. Wspomnieć należy, że podatek w rozważaniach A. Smitha był „złem koniecznym”, który traktowany powinien być jako „sprawiedliwa cena” (opłata), którą ponoszą obywatele w zamian za korzyści uzyskiwane od państwa. Takie postrzeżenie ekwiwalencji i proporcjonalności ukazują słowa zapisane na kartach *Bogactwa Narodów* „(...) Jednostkom, które składają się na wielki naród, wydatki rządowe wydają się podobne do wydatków administracyjnych współdzierżawców wielkiego majątku; wszyscy muszą w nich uczestniczyć proporcjonalnie do wielkości dzierżawy, jaka na każdego z nich przypada”⁷²⁷.

⁷²¹ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów. Tom 2*, Warszawa 2003, s. 586-587.

⁷²² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis Polska, Warszawa 2013, s. 39.

⁷²³ A. Gomułowicz, J. Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań 1995, s. 20.

⁷²⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 39.

⁷²⁵ Ibidem, s. 39

⁷²⁶ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, tom 2*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, s. 500, <https://reader.ibuk.pl/> (dostęp 1.12.2021).

⁷²⁷ Ibidem.

Z tej perspektywy dosyć dobrze widać rekomendacje, które państwo powinno brać pod uwagę przy konstruowaniu „dobrego” podatku. Oczywiście pamiętać należy o założeniach przyjętych w liberalnej doktrynie odnośnie roli państwa w gospodarce⁷²⁸. Kontynuując tę analizę, zauważyć należy, że gdyby wydatki państwa rozpatrzyć w odniesieniu do indywidualnych korzyści osiąganych przez poszczególnych obywateli, to te zawsze miały i będą mieć różną wysokość. To naturalna kolej rzeczy, która sprowadza się do takich zagadnień, jak człowiek zamożny odnosi większe korzyści z działalności państwa niż ubogi, bowiem w przypadku człowieka zamożnego państwo chroni większy majątek i większy dochód niż w przypadku uboższego. Stąd też, „sprawiedliwa cena”, czy też jak pisze A. Gomulowicz, „naturalna granica ciężaru podatkowego” według smithowskiego podejścia do opodatkowania musi uwzględniać opisywane wyżej zależności⁷²⁹.

Kolejne zagadnienie, które w *Bogactwie Narodów* rozważa A. Smith związane jest z zasadą równomierności opodatkowania oraz ze zdolnością płatniczą (*ability-to-pay principle*). A. Smith rozróżniając (wskazując) trzy zasadnicze źródła dochodów, tj. renta, zysk, płaca w części *O podatkach* wyraźnie podkreśla, że „(...) [n]ie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swych dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji”⁷³⁰. Wymowne jest, że ta konstatacja A. Smitha pozostaje na marginesie zasadniczego dyskursu rozważań wobec powyższej problematyki. Co więcej, na kartach tej części *Bogactwa Narodów* autor postuluje, aby spod opodatkowania wyłączyć dochody, które są na poziomie minimum niezbędnego do życia. Zaznacza również, że nikt nie powinien uiszcząć wyższych podatków niż jest w stanie zapłacić⁷³¹.

Reasumując, przywołane rozważania A. Smitha wskazują, że nie wykluczał on zastosowania innej niż proporcjonalnej konstrukcji podatku. Analizując jego zalecenia odnośnie równomiernego opodatkowania należy brać pod uwagę, że w centrum tych rozważań usytuowany jest dochód jednostki z różnych źródeł, (renta, zysk, płaca)⁷³², a także kwota wolna od podatku, a to „(...)” wyraźnie nawiązuje do zdolności płatniczej jako maksymy sprawiedliwości

⁷²⁸ Warto wspomnieć, za Z. Fedorowiczem, że A. Smith, będąc wyznawcą poglądów liberalnych, postulował ograniczenie działalności państwa do tych dziedzin życia społeczno-gospodarczego, które zapewniają możliwie niezakłócony przebieg procesów gospodarczych np.: zapewnienie bezpieczeństwa zewnętrznego i wewnętrznego kraju, ochrona własności, wymiar sprawiedliwości, organizacja robót publicznych i oświaty. A. Smith nawet wobec tak wąskiego zakresu zadań państwa – pozwalającego na ograniczenie wydatków publicznych – postulował przerzucanie kosztów wymiaru sprawiedliwości i oświaty na korzystających z tych usług w postaci odpowiednich opłat. W sytuacji, gdyby opłaty okazały się niewystarczające, część wydatków powinno pokrywać państwo z dochodów budżetowych. Z. Fedorowicz, *Historia podatków...*, op. cit., s. B/62.

⁷²⁹ A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 40.

⁷³⁰ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, tom 2...*, op.cit., s. 522.

⁷³¹ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski...*, op.cit., rozdział 1; A. Smith, *Badania nad...*, op.cit., s. 500-605.

⁷³² A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, tom 2...*, op.cit., s. 500.

podatkowej”⁷³³. Ponadto, zważając na konstatacje, w której A. Smith aprobuje ponoszenie (wraz ze wzrostem zdolności płatniczej) wyższych obciążeń podatkowych, przyjąć należy za A. Gomułowiczem, że „(...) bez wątpienia są to myśli bardzo bliskie idei opodatkowania progresywnego”⁷³⁴.

Kontynuator klasycznej myśli liberalnej w krajach frankofońskich – J.B. Say – przedstawił nieco inne spojrzenie na zasadę równomierności opodatkowania. W swoich rozważaniach, posługując się pojęciem sprawiedliwości rozłożenia ciężarów podatkowych, bardziej, niż A. Smith eksponował argumentację natury etycznej. W jego ujęciu podatek jest „ofiara” ponoszona na rzecz społeczeństwa i porządku publicznego, przy tym ofiara ta nie może skutkować rezygnacją np. przez niektóre rodziny z rzeczy niezbędnych dla jej utrzymania⁷³⁵. Etyczne podejście J.B. Say’a dobrze oddają słowa z jego wielkiego dzieła pt. *Traktat o ekonomii politycznej*: „(...) kto się ośmieli utrzymywać, że ojciec rodziny powinien pozbawić swoje dzieci kawałka chleba i ciepłej odzieży, aby oddać podatek? Na cóż mu się przyda taki porządek społeczny, który mu zabiera dobro, stanowiące jego własność, niezbędne dla jego egzystencji, aby w zamian miał korzyść z czegoś, co jeszcze niepewne i dalekie”⁷³⁶.

W innym miejscu J.B. Say – nie pomijając etycznego aspektu opodatkowania – wyraźnie wskazuje na progresywną konstrukcję podatku „(...) gdybyśmy chcieli dla każdej rodziny ustalić podatek w ten sposób, ażeby był coraz lżejszy, w miarę jak obciąża dochody coraz bardziej niezbędne, to należałoby go zmniejszać nie tylko proporcjonalnie, ale i progresywnie”⁷³⁷. Zauważyć można, że poza niskim, aczkolwiek progresywnym podatkiem, J.B. Say opowiadał się za nadaniem obciążeniom fiskalnym socjalnej funkcji opodatkowania. Jak zauważa N. Gajl, J.B. Say poszedł dalej od A. Smitha „(...) w sformułowaniu tezy o podatkach zgodnych z moralnością, stwierdzając, że podatki mogą wywierać wpływ na zwyczaje narodu, podobnie jak i na produkcję i konsumpcję”⁷³⁸. Zagadnienie to było, jak na ówczesne czasy, całkowicie nowym podejściem zarówno co do zasad, możliwości, czy też kierunku pozafiskalnego oddziaływania podatków⁷³⁹.

J.B. Say był niewątpliwie zwolennikiem zasady powszechności opodatkowania. W jego koncepcji sprawiedliwości właśnie ta zasada jest szczególnie ważna. W *Traktacie o ekonomii...*

⁷³³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, op. cit., 2013, s. 40-41.

⁷³⁴ Ibidem, s. 41

⁷³⁵ J.B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1960, s. 777-778.

⁷³⁶ Ibidem, s. 776, 777; T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, [w:] A. Nalepka, A. Ujwary-Gil (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmoczonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University, Nowym Sączu 2010, s. 314

⁷³⁷ J.B. Say, *Traktat o ekonomii...*, op.cit., s. 777.

⁷³⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 54.

⁷³⁹ Ibidem, s. 54.

poświęcił oddzielny podrozdział zagadnieniu „(...) podatk[ów], których ciężar jest podzielony sprawiedliwie”. W pierwszym zdaniu podkreśla, że jednym ze sposobów, aby podatek „(...) najmniej obciążał każdego jest rozłożyć go na wszystkich”. W prowadzonych rozważaniach J.B. Say wyraźnie podkreśla znaczenie ciężaru podatkowego dla poszczególnych jednostek bądź gałęzi przemysłu, zwracając uwagę na bezpośrednie i pośrednie konsekwencje. Pośrednich konsekwencji upatruje np. w nierównych szansach na konkurencję z innymi producentami, które wynikają z różnorodnego opodatkowania poszczególnych jednostek. Co więcej, jego zdaniem upadek wielu manufaktur spowodowany był „(...) zwolnieni[em] tylko jednej z nich od podatku”. W kolejnym zdaniu dosadnie podkreśla pejoratywny charakter preferencji podatkowych pisząc „(...) uprzywilejowanie jednostki jest prawie zawsze niesprawiedliwością wobec ogółu”⁷⁴⁰.

J.B. Say w koncepcji sprawiedliwego ciężaru podatkowego zwraca uwagę, że nierównomierne rozłożenie ciężarów podatkowych jest nie tylko szkodliwe i krzywdzące dla poszczególnych jednostek, ale również niekorzystnie wpływa na skarb państw. Uzasadnia to z jednej strony wskazując przykład podatnika, który otrzymał zbyt niski wymiar podatku, co skutkuje niższymi dochodami, gdyż zrozumiałe jest, że ten nie zgłosi się, aby podatek ten mu podwyższono. Z drugiej zaś konstatuje, że „(...) kto jest przeciążony podatkiem, płaci źle”. Zarówno pierwszy, jak i drugi przypadek, który nawiązuje do zjawiska unikania czy też uchylania się od opodatkowania, jest szkodliwy dla budżetu państwa⁷⁴¹.

Wspomniane powyżej fiskalne znaczenie podatku nabiera jeszcze większej wagi wobec spostrzeżeń poczynionych w opracowaniu *Sprawiedliwy podział* autorstwa Peytona H. Young’a. Autorzy tego opracowania zauważają, że J.B. Say przez pewien okres twórczości przekonywał, że sprawiedliwy podatek dochodowy powinien zapewniać dwie trzecie dochodów budżetowych, przy udziale podatków pośrednich na poziomie jednej trzeciej budżetu. Postulat ten realizowany był w niektórych okresach XIX w. w angielskim systemie opodatkowania⁷⁴². Podejście to współcześnie jest trudne do przyjęcia, a zwłaszcza z perspektywy systemu podatkowego państw wysoko rozwiniętych. Niemożliwe wydaje się pokrycie rozbudowanego systemu wydatków budżetowych we wskazanej przez J.B. Saya proporcji. Szczególnie gdyby

⁷⁴⁰ J.B. Say, *Traktat o ekonomii...*, op.cit, s. 776.

⁷⁴¹ Ibidem, s. 776.

⁷⁴² Szerzej P. H. Young, *Sprawiedliwy podział*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2003; P. H. Young, *Equity: In Theory and Practice*, Princeton University Press 1994; K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. I)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12, s. 20-24.

wysokość stawek podatkowych określić na poziomie wówczas obowiązujących, które oscylowały na poziomie kilku bądź kilkunastu procent (szerzej na ten temat w rozdziale 2).

David Ricardo (1772-1823) – drugi z mistrzów ekonomii klasycznej – będąc większym zwolennikiem liberalizmu gospodarczego jeszcze silniej niż A. Smith podkreślał znaczenie swobodnej konkurencji, a także – istotne z punktu podatków bezpośrednich – kryterium zysku w podejmowaniu indywidualnych decyzji gospodarczych⁷⁴³. Za zasadniczy cel ekonomii politycznej, której badaniem się zajmował, D. Ricardo uznał odkrycie praw regulujących zasady podziału dochodu między właścicieli ziemskich, kapitalistów i robotników w czasie⁷⁴⁴. Stąd też w centrum jego rozważań usytuowane były nie przyczyny bogactwa narodów, a zagadnienia podziału wytworzonego produktu. Zagadnienia te miały istotny wpływ na jego poglądy dotyczące polityki podatkowej. Uważał, że najlepszym regulatorem sfery gospodarczej są prawa ekonomiczne, a zatem właściwym rozwiązaniem jest liberalna polityka ekonomiczna zapewniająca swobodę kształtowania się stosunków między kapitałem a pracą. Politykę podatkową uważał za ważny element polityk publicznych, a będąc – jak pisze D. Miłaszewicz – „fanatykiem akumulacji” twierdził, że podatki powinny być możliwie najniższe, ponieważ „(...) są częścią produktu ziemi i pracy płaconą z kapitału i dochodu”, co oznacza, że zmniejszają możliwość akumulacji, a finansowane nimi wydatki rządowe negatywnie wpływają na produkcję, przede wszystkim obniżając akumulację⁷⁴⁵.

Podsumowując, podatek jako „zło konieczne” jak pisze D. Ricardo, nie jest utożsamiane jedynie z funkcją fiskalną, ale z możliwymi negatywnymi następstwami, które podatek wywołuje w sferze gospodarczej i społecznej⁷⁴⁶. D. Ricardo dostrzegał jak ważna jest spójność – wspólnie określana również jako myśl przewodnia, która stanowi „ogniwo łączące” poszczególne podatki w systemie podatkowym. Uważał, że ocena tych skutków możliwa jest z perspektywy „podatków razem wziętych”.

D. Ricardo, mimo że pozostawał pod wpływem smithowskiej koncepcji opodatkowania⁷⁴⁷, wiele zagadnień rozwijał samodzielnie, a czasami w opozycji do tez sformułowanych przez A. Smitha. Wynika to przede wszystkim z tego, że prace D. Ricardo powstały pół wieku później i uwzględniają zmieniające się warunki gospodarcze, społeczne, ustrojowe. Odmienne

⁷⁴³ D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie...*, op.cit., s. 190.

⁷⁴⁴ D. Ricardo, *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1957, s. 74.

⁷⁴⁵ D. Miłaszewicz, *Retrospektywne ujęcie...*, op.cit., s. 190; U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2, s. 410-411.

⁷⁴⁶ J. E. King, *David Ricardo*, Palgrave Macmillan, London 2013, s. 136.

⁷⁴⁷ Szerzej C.S. Shoup, *Rcardo and taxation*, „FinanzArchiv / Public Finance Analysis” 1957, vol. 18, no. 1, s. 17-19; <http://www.jstor.org/stable/40909171> (dostęp 25.11.2021).

podejście do polityki podatkowej spowodowane jest przyjęciem nieco innych założeń. D. Ricardo, pozostając zwolennikiem liberalizmu ekonomicznego, nie podzielał smithowskiego optymizmu dotyczącego harmonijnie rozwijającej się gospodarki, która w warunkach naturalnej wolności tworzy „wielką i zgodną rodzinę”. Wyraźnie zauważał występujący w sferze społeczno-gospodarczej konflikt interesów, w którym z jednej strony usytuowana jest dynamicznie rozwijająca się grupa kapitalistów (walcząca m.in. o reprezentację w parlamencie i umocnienie swojej pozycji społecznej), a z drugiej klasa posiadaczy ziemskich o wielkim majątku i związanych z tym potężnych wpływach politycznych⁷⁴⁸.

D. Ricardo nie miał złudzeń, że wolny rynek zagwarantuje wszystkim uczestnikom jednakowe możliwości rozwoju w sferze społeczno-gospodarczej. Wręcz przeciwnie, jego zdaniem – jak pisze R.L. Heilbroner – wzajemnie konkurujące ze sobą grupy społeczne powodują, że „(...) schody postępu różnie służą różnym klasom; niektórzy triumfalnie” osiągają sukces, podczas gdy inne jednostki z biegiem czasu stręcane są w dół⁷⁴⁹.

Wyżej wspomniane uwarunkowania, a także przyjęte przez D. Ricardo założenia, istotnie wpłynęły na ukształtowanie ricardiańskiej koncepcji sprawiedliwego podatku. Szczególnie ważne miejsce zajęła reguła edynburska, która zyskała takie miano po opublikowaniu, w 1823 r. przez D. Ricardo, artykułu w czasopiśmie pt. *The Edinburgh Review*⁷⁵⁰. Najważniejsze założenie tej reguły sprowadza się do maksymy *leave them as you find them*. Założenie te przywoływane jest do dziś w dyskursie nt. racjonalnej, a także sprawiedliwej polityki podatkowej. Z tej perspektywy generalna maksyma reguły edynburskiej przedstawia się następująco: „(...) opodatkowanie powinno pozostawić każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej w jakiej go zastało”⁷⁵¹. Oznacza to, że sytuację dochodową i majątkową podatnika należy porównywać przed i po opodatkowaniu.

Zauważyć należy, że D. Ricardo jako jeden z pierwszych – obok A. Smitha – zaczął zwracać uwagę na zjawisko przerzucania podatku⁷⁵² od płac, które powoduje m.in. obciążenie

⁷⁴⁸ A. Gomułowicz, *Konstrukcja prawna podatku*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa, 2016, s. 62.

⁷⁴⁹ R.L. Heilbroner, *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993, s. 69.

⁷⁵⁰ Szerzej na temat czasopisma *Edinburgh Review* na stronie <https://www.hetweb-site.net/het/schools/edreview.htm> (dostęp 25.12.2021).

⁷⁵¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 50.

⁷⁵² Dopiero wiele dekad później E.R.A. Seligman w pracy *Die Lehre vonder Steuerüberwälzung* uznał, że zarówno A. Smith, jak i D. Ricardo, byli prekursorami zagadnienia przerzucalności podatków, ponieważ jako pierwsi usystematyzowali na gruncie teorii ekonomii poszczególne zagadnienia dotyczące przenoszenia ciężarów podatkowych umieszczając je na tle mechanizmu rynkowego. E.R.A. Seligman, *Die Lehre vonder Steuerüberwälzung. The Shifting and Incidence of Taxation*, Verlag von Gustav Fisher, Jena 1927; A. Gomułowicz, *Konstrukcja prawna podatku*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa, 2016, s. 64.

przedsiębiorcy, a w efekcie zmniejsza zysk z kapitału. Stąd też podatek „zło konieczne” należy „(...) oceniać przez pryzmat zakresu podatkowej ingerencji w podział dochodu i majątku”⁷⁵³, które są efektem funkcjonowania mechanizmu rynkowego. Tak też postrzegana jest w ricardiańskiej koncepcji opodatkowania równość, na podstawie której przyjmuje się proporcjonalność opodatkowania. D. Ricardo, jak zauważa J.E. King, „(...) nie wykazuje zainteresowania progresywnym opodatkowaniem dochodów” i to niezależnie od sytuacji podatnika (np. rodzinnej) czy też źródła osiągniętych dochodów⁷⁵⁴. Za sprawiedliwy uznaje rynkowy podział dobrobytu. Zatem podatek w ricardiańskiej koncepcji opodatkowania powinien być neutralny⁷⁵⁵ i nie naruszać źródeł dochodu podatkowego. W powyżej wskazanych aspektach D. Ricardo upatrywał racjonalnej polityki podatkowej. Zauważyć można, że łączy on opodatkowanie „przyjazne” zarówno dla podatnika, jak i skarbu państwa. Jego zdaniem w „(...) sile finansowej podatnika” należy upatrywać stabilnych i wydajnych źródeł podatków. Stąd też w interesie państwa, a przede wszystkim ogólnym publicznym interesie, jest dbałość o zachowanie źródeł podatku⁷⁵⁶.

Koncepcja sprawiedliwego opodatkowania, którą przedstawił John Stuart Mill, jest prawdopodobnie najbardziej złożoną spośród wszystkich ukształtowanych w okresie klasycznej myśli ekonomicznej. J.S. Mill – jak piszą R.B. Ekelund Jr. oraz D.M. Walker – w każdym ze wszystkich okresów swojej twórczości pozostawił błyskotliwe, intelektualne mądrości dla kolejnych pokoleń myślicieli. Główna problematyka, wokół której na przestrzeni lat badacze toczą spór, dotyczy zagadnień polityki podatkowej, a w szczególności aspektów dotyczących millowskiego poglądu na dystrybucję dochodu (*income distribution*). Zdaniem powoływanych wyżej znawców naukowej spuścizny J.S. Milla to niezwykle ważne i złożone zagadnienie, które sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu przedstawione rozważania J.S. Milla stanowią koherentną teorię sprawiedliwego opodatkowania dochodu (majątku), w której ważne miejsce zajmuje – często pomijany – podatek od spadków⁷⁵⁷.

Fundamentem, na którym J.S. Mill ukształtował teorię opodatkowania, była koncepcja równej ofiary. Założenia zarówno gospodarcze jak i społeczne tej koncepcji zostały ugruntowane w oparciu o teorię utylitarystyczną⁷⁵⁸. Koncepcja równej ofiary finansowej spowodowała

⁷⁵³ T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu...*, op.cit., s. 314

⁷⁵⁴ J. E. King, *David Ricardo, Palgrave Macmillan*, London 2013, s. 135-136.

⁷⁵⁵ A. Gomułowicz, *Koncepcje podatkowe...*, op.cit., Poznań 1995, s. 32-33.

⁷⁵⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 51.

⁷⁵⁷ R. B. Ekelund Jr. and D. M. Walker, *J. S. Mill on the Income Tax Exemption and Inheritance Taxes: The Evidence Reconsidered*, „History of Political Economy” 1996, vol. 28, no. 4, p. 559-581

⁷⁵⁸ Warto wspomnieć, że początków koncepcji utylitarystycznej upatruje się w pracach J. Locke’a (1632-1704). Szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 52

swoisty przełom w sposobie rozumienia zagadnienia zdolności płatniczej. Zwiastunem – jak zauważają A. Gomułowicz i J. Małecki – innego podejścia do obowiązku ponoszenia ciężaru podatkowego były rozważania J. Benthama, których tematyka nawiązuje do pojęcia i uwarunkowań prawa ludzi do szczęścia. Prawo do szczęścia stanowi niezbywalne prawo, którym obdarzeni są wszyscy ludzie niezależnie od ich statusu majątkowego. Rozumienie tego zagadnienia na gruncie polityk publicznych sprowadza się do reguły, według której państwo powinno zagwarantować możliwie najwięcej szczęścia dla możliwie największej liczby członków społeczeństwa. Działanie to umożliwi realizację celu etycznego, którym jest osiągnięcie coraz większej „korzyści” przez coraz większą liczbę jednostek społeczeństwa. Wspomnieć należy, że korzyści w rozważaniach J. Benthama są niemal równoznaczne z „przyjemnością”, którą uznaje za synonim szczęścia. Oznacza to, że praktycznym przejawem utylitarystycznej teorii jest zaspakajanie potrzeb w zakresie dóbr prywatnych. Stąd też ważnym elementem⁷⁵⁹ wspomnianych wyżej założeń teorii utylitarystycznej jest dochód, bowiem im większa wartość dochodu do dyspozycji jednostki, tym większa ilość dóbr prywatnych (szczęścia), które może nabyć jednostka⁷⁶⁰.

Powyższe rozważania mają praktyczne konsekwencje dla polityki podatkowej. O ile wcześniej (przed J.S. Millem) pytania dotyczące zasad rozkładania podatków sprowadzały się do tego, ile należy świadczyć finansowo na rzecz dobra ogólnego, to koncepcja równej ofiary finansowej spowodowała zmianę nie tylko treści, ale przede wszystkim charakteru pytania, które po przeformułowaniu brzmi: ile powinno pozostać po zapłaceniu podatku? To właśnie – jak pisze A. Gomułowicz – (...) jest sednem nowego spojrzenia na zagadnienie ciężaru podatkowego⁷⁶¹. Zatem zgodnie z millowską zasadą równej ofiary finansowej wysokość podatku nie może stanowić pochodnej korzyści, które podatnik czerpie z działalności instytucji państwa⁷⁶², bowiem, jak przekonywał J.S. Mill, już sam fakt życia w społeczeństwie stanowi wystarczający argument, by każdy jego członek był zobowiązany do ponoszenia „(...) swojej części [ustalonej w oparciu o jedną sprawiedliwą zasadę] ofiar finansowych w celu ochrony społeczeństwa... przeciw krzywdzie lub molestacji”⁷⁶³. Co więcej, względy równego traktowania (sprawiedliwości) oznaczają, że państwo musi obowiązkiem podatkowym obciążać równo

⁷⁵⁹ Aczkolwiek nie jedynym. Autor ma oczywiście świadomość, że analiza ta prowadzona jest jedynie z perspektywy finansowych środków, które umożliwiają realizację szczęścia.

⁷⁶⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, op.cit., Warszawa 2013, s. 545.

⁷⁶¹ Ibidem, s. 53.

⁷⁶² Ibidem, s. 53.

⁷⁶³ J.S. Mill, *Utylitaryzm. O wolności*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959, s. 132-133.

każdego, a w przypadku jednostek, które uchylają się od płacenia podatku należy stosować środki przymusu egzekwujące zapłatę należności podatkowych.

Przejawem sprawiedliwości obciążeń podatkowych w nauce J.S. Milla jest zasada równego traktowania podatników, która oznacza taką samą ofiarę finansową lub taką samą stratę w dobrobycie, przy czym zgodnie z nauką J.S. Milla poziom dobrobytu zawsze jest funkcją dochodu. Oznacza to, że strata w dobrobycie jest równa (w millowskiej koncepcji) co do wartości stracie w dochodzie spowodowanej zapłatą podatku.

Warto zauważyć, że interpretacja tego zagadnienia jest sporna, czy też – jak piszą R.B. Ekelund Jr. oraz D.M. Walker – nawet kontrowersyjna. Z jednej strony krytyka, którą J.S. Mill kierował w stronę progresji podatkowej w podatku dochodowym, wskazuje na interpretację równości, jako podejścia w którym podatnicy o takim samym co do wysokości poziomie dochodu powinni płacić takie same, tj. równe, podatki. Przy tym, odmienny poziom dochodu powoduje, że zapłacone zostaną podatki różnej wysokości, co wskazuje na opodatkowanie stawką proporcjonalną⁷⁶⁴. Z drugiej strony nie można pomijać zagadnienia opodatkowania zgodnego z zasadą zdolności płatniczej, którego J.S. Mill był zwolennikiem.

Zważając na tę zasadę i nawiązując do nauk J.S. Milla, Arnold J. Cohen Stuart sformułował koncepcję równej ofiary „proporcjonalnej”. Według tego ujęcia podatnicy ponoszą tak samo dużą ofiarę względem ubytku krańcowej użyteczności dochodu, a takie podejście prowadzi się do progresji podatkowej⁷⁶⁵. Koncepcja równej ofiary finansowej⁷⁶⁶ została rozwinięta przez Francisca Ysidro Edgewortha (1845-1926) należącego do przedstawicieli tzw. starej ekonomii dobrobytu. F.Y. Edgeworth przyjął założenie o konieczności ustalenia ciężaru podatkowego na takim poziomie, by spowodować u wszystkich podatników identyczną stratę korzyści. Podejście zaproponowane przez F.Y. Edgewortha przyczyniło się do sformułowania tezy o

⁷⁶⁴ Szerzej R. B. Ekelund Jr. and D. M. Walker, *J. S. Mill on the...*, op.cit., s. 559-581; K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12, s. 20-24; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo*, op.cit., s. 53.

⁷⁶⁵ A.J.C. Stuart, *On Progressive Taxation*, [w:] R.A. Musgrave, A.T. Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*, Palgrave Macmillan, London 1958, s. 48-71, <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-349-23426-4> (dostęp 1.12.2021).

⁷⁶⁶ F.Y. Edgeworth w pracy opracowaniu *The Pure Theory of Taxation* wskazuje na alternatywne interpretacje koncepcji równej ofiary finansowej. Poza wspomnianą ofiarą równą proporcjonalną wskazuje na zagadnienie ofiary równej marginalnej oraz ofiary równej absolutnej. Koncepcja ofiary równej marginalnej – przy założeniu odmiennej funkcji korzyści – w ekonomii została przyjęta jako „synonim” regresywnego opodatkowania dochodu. Zastosowanie koncepcji równej ofiary absolutnej oznaczałoby, że wszyscy podatnicy ponieśliby stratę w takiej samej bezwzględnej wysokości, niezależnie od poziomu osiągniętych dochodów. Zauważyć należy, że praktyczna implikacja absolutnie równej ofiary stanowi usprawiedliwienie regresji podatkowej. Szerzej F.Y. Edgeworth, *The Pure Theory of Taxation*, [w:] R.A. Musgrave, A.T. Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*, Palgrave Macmillan, London 1958, s. 119-136, (dostęp 1.12.2021) <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-349-23426-4>.

tym, że podatek powinien być nakładany na bogatych, bowiem ich utracone korzyści (użyteczności) na skutek opodatkowania dochodu będą mniejsze niż osób biednych⁷⁶⁷.

Perspektywa dziejowa pozwala lepiej zrozumieć, co skłoniło J.S. Milla do zaproponowania z jednej strony proporcjonalnego (równego) opodatkowania dochodu, a z drugiej progresywnego opodatkowania spadków. Zasygnalizował to w kanonicznym opracowaniu *Zasady ekonomii politycznej*, wskazując na potrzebę ograniczenia wielkości fortuny, którą można nabyć w drodze spadku lub darowizny. Wówczas podatek od spadków zaczynał być postrzegany jako narzędzie redystrybucji dochodu, czy też – jak przybliżyła ten socjalny wątek opodatkowania J. Szpunar – był wyrazem państwowego prawa do dziedziczenia po zmarłych obywatelach. Co więcej, podatek spadkowy bywał określany jako tzw. „back tax”, a więc podatek nakładany w miejsce podatku dochodowego lub majątkowego. Podatki te mogłyby być nałożone na majątek spadkodawcy jeszcze za jego życia, a nawet może były nałożone, jednakże podatnikowi udało się przed nimi uchylić⁷⁶⁸.

Według J.S. Milla podatek od spadków stanowi „(...) zasadniczy mechanizm utrzymujący ewolucyjne zmiany [w sferze społeczno-gospodarczej przyp.aut.] w kierunku sprawnie funkcjonującego kapitalizmu”. Zagadnienie sprawiedliwości w podatku od spadków rozpatrywał z perspektywy tego, jaki powinien być sposób podziału ciężarów finansowych w społeczeństwie. Na tak postawione pytanie próbował odpowiedzieć w liście do Johna Stapletona pisząc, że „(...) bardzo dużą część [wspomnianego ciężaru] przerzuciłbym na własność..., która została odziedziczona i stanowi dziedzictwo klasy próżniaczej”. W tym kontekście – jak o sobie napisał – był radykalistą, według którego na wszystkie spadki przekraczające „umiarkowaną” wartość należy nałożyć progresywny podatek, tak aby otrzymany spadek wspierał, ale nie zastępował osobistego wysiłku.

J.S. Mill dostrzegał poważne zagrożenie, jak wymownie piszą R.B. Ekelund i D.M. Walker, w feudalnej międzypokoleniowej „dystrybucji” dochodów i bogactwa⁷⁶⁹. Za sprawiedliwe uważał tylko bogactwo uzyskane dzięki własnym dokonaniom, a nie kumulacji kapitału dokonywanej z pokolenia na pokolenie. Oczywiście miał świadomość i z aprobatą odnosił się do dokonywanego wciąż „(...) na nowo na sprawiedliwym rynku podziału dóbr według

⁷⁶⁷ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 147; T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu...*, op.cit., s. 319.

⁷⁶⁸ Warto wspomnieć, że powszechny obowiązek podatkowy był jednym z ważniejszych aspektów sprawiedliwego opodatkowania w teorii J.S. Milla. J. Szpunar, *Zagadnienie opodatkowania spadków i darowizn*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1963, z. 4, s. 168.

⁷⁶⁹ R. B. Ekelund Jr. and D. M. Walker, *J. S. Mill on...*, op.cit., s. 577-578.

[własnych] zdolności i możliwości”⁷⁷⁰, oraz do własności, która została „uczciwie” wypracowana osobiście, czy też nawet przez kapitał przemysłowy z zastrzeżeniem jedynie do obecnych posiadaczy danego majątku. Najlepiej oddają to słowa J.S. Milla z pierwszego tomu *Zasad...* „(...) Nic nie mieści się we własności poza prawem każdego do swych własnych zdolności, do tego, co może nimi wytworzyć i co może za nie otrzymać na uczciwym rynku; łącznie z prawem dania tego innej osobie”⁷⁷¹.

Podsumowując, koncepcja sprawiedliwego opodatkowania w millowskiej teorii jest wyrazem liberalizmu socjalnego, który został wówczas zapoczątkowany i stanowił intertemporalną koncepcję gospodarki kapitalistycznej⁷⁷². Sprawiedliwe opodatkowanie w millowskiej teorii jest próbą zapewnienia równości (ukształtowanej na analizowanych <<wskazanych>> wyżej zagadnieniach), którą bliżej określić można jako równość *ex ante* (*ex ante equality*), tj. równość „na starcie”. J.S. Mill na ogół respektował prawa naturalne (A. Smitha), a nawet niektóre leseferyczne idee. Jednakże uważał, że funkcjonowanie kapitalistycznego modelu gospodarki wymaga zapewnienia długoterminowej sprawiedliwości dystrybucyjnej (*longterm distributive justice*), której upatrywał m.in. w progresywnym opodatkowaniu spadków oraz proporcjonalnym opodatkowaniu dochodów.

Doktryna neoliberalizmu sprzeciwiając się aktywnej ekonomicznej roli państwa równie wyraźnie kontestuje czynną (interwencyjną) politykę fiskalną. W myśl tej doktryny „(...) powodzenie gospodarki, jak też dobrobyt społeczeństwa [zależą–przyj.aut.] wyłącznie od pełnego wykorzystania instrumentów wolnorynkowych”, dlatego, jak zauważa Stanisław Ładyka, w doktrynie tej brakuje miejsca dla państwa troszczącego się o rozwiązywanie problemów socjalnych⁷⁷³. W kontekście wspomnianej wyżej polityki fiskalnej, a przede wszystkim podatku dochodowego, warto zwrócić uwagę na pracę *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje* autorstwa Roberta Gwiazdowskiego, w której autor podejmuje „(...) prób[ę] spojrzenia na zagadnienia podatkowe z perspektywy neoliberalnej”⁷⁷⁴. R. Gwiazdowski zwraca uwagę, że wolny rynek, w przeciwieństwie do socjalizmu czy też szeroko rozumianego interwencjonizmu państwowego, „(...) stanowi bardziej uniwersalną technikę rozwiązywania różnic między ludźmi”, ponieważ zapewnia na wielu różnych

⁷⁷⁰ P. Koryś, *Ekonomia polityczna wolności i równości. Koncepcje reform gospodarczych Johna Stuarta Milla w świetle jego poglądów społeczno-ekonomicznych*, „Przegląd Filozoficzny – Nowa Seria” 2006, nr 4(60), s. 231.

⁷⁷¹ J. S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej...*, op.cit., s. 351.

⁷⁷² R. B. Ekelund Jr. and D. M. Walker, *J. S. Mill on the Income...*, op.cit., s. 560.

⁷⁷³ S. Ładyka, *Liberalizm czy neoliberalizm w polityce gospodarczej państwa*, „Prace i Materiały Instytutu Handlu Zagranicznego Uniwersytetu Gdańskiego” 2012, nr 31/2, s. 19.

⁷⁷⁴ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...* op.cit., s. 10.

płaszczyznach możliwość współpracy, której zasadniczym warunkiem jest wolność ekonomiczna, a także skorelowana z nią wolność polityczna⁷⁷⁵.

Równość osobista i równość szans to najważniejsze filary konstytuujące koncepcję sprawiedliwości w dyskursie neoliberalnym, która w tych rozważaniach najczęściej nie jest określana *expressis verbis*. M. i R. Friedmanowie w opracowaniu *Wolny wybór* stwierdzają, że jeżeli sprawiedliwość „(...) nie oznacza identyczności, [to] nie jest pojęciem określonym obiektywnie”⁷⁷⁶. M. Friedman poddał w wątpliwość koncepcję sprawiedliwości, które wyrażane były poprzez slogany: „sprawiedliwe udziały dla wszystkich”, czy też „każdemu według potrzeb, od każdego według zdolności” oddające wcześniejsze marksistowskie ujęcie sprawiedliwości. Co więcej, w doktrynie neoliberalnej powszechny jest pogląd, że urzeczywistnienie wskazanych powyżej koncepcji skutkowałoby ograniczeniem wolności⁷⁷⁷. Warto wspomnieć, że priorytetowymi wartościami w neoliberalnej ekonomii są wolność osobista i ekonomiczna, a także wypływające z nich równość osobista i równość szans. Realizacja tych wartości możliwa jest jedynie w uwarunkowaniach wolnorynkowych, tj. w kapitalistycznym systemie ekonomicznym.

Równość szans⁷⁷⁸ w ujęciu M. Friedmana, a także chicagowskiej szkoły ekonomii, to po prostu bardziej szczegółowe określenie równości osobistej i równości wobec prawa, szczególnie prawa podatkowego. W rzeczywistości społeczno-gospodarczej równość szans oznacza, że żadne arbitralne przeszkody nie powinny utrudniać jednostkom zawodowej drogi do zdobywania takich pozycji⁷⁷⁹, do których predestynują je ich osobiste uzdolnienia (talenty), a także wyznawane przez jednostki wartości. W tym miejscu warto wspomnieć o niesprawiedliwym – z neoliberalnego punktu widzenia analizy – odmiennym opodatkowaniu dochodów z różnych źródeł. Co ciekawe, w tak zdefiniowanej równości szans akcent położony jest m.in. na różnice społeczne, kulturowe, a nawet genetyczne. Z friedmanowskiej perspektywy jest to naturalne zjawisko i nie należy w to bezpośrednio ingerować. Dobrze oddają to słowa M. i R. Friedmanów, którzy piszą: „(...) [ż]ycie nie jest sprawiedliwe. Kusząca jest wiara, że rząd potrafi

⁷⁷⁵ Ibidem, s. 126-127.

⁷⁷⁶ M. i R. Friedman, *Wolny wybór*, Wydawnictwo Aspekt, Sosnowiec 2006, s. 129.

⁷⁷⁷ Ibidem.

⁷⁷⁸ Rozumienie zagadnienia równość szans najlepiej oddaje metafora z okresu rewolucji francuskiej: *Une carrière ouverte aux talents* – kariera otwarta dla ludzi utalentowanych.

⁷⁷⁹ Warto wspomnieć, że w okresie PRL występowały podatki, które nie tylko ograniczały, ale stanowiły wręcz instrument wyłączenia np. patentu własnego. Przykładem tego była sytuacja, gdy naukowiec chciał sprzedać prawa patentowe innym instytucjom niż te z sektora jednostek gospodarki uspołecznionej. Sprzedaż taka, w najwyższym przedziale skali podatkowej, mogła być opodatkowana nawet stawką w wysokości 80% dochodu. Natomiast „zwolniona” z opodatkowania była sprzedaż praw patentowych na rzecz jednostek sektora gospodarki uspołecznionej. „Narzędziem”, które umożliwiło tak arbitralne, a nawet wyłączone opodatkowanie, była różna definicja przychodów, w której ustanowiono, że „(...)sprzedaż praw patentowych własnych i praw do wynalazków własnych na rzecz gospodarki uspołecznionej” nie stanowi źródła przychodów (art. 8, ust. 2 lit. e, Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym).

naprawić ten zrodzony przez naturę błąd”⁷⁸⁰. W innym miejscu jeszcze dosadniej konstatują uludę dążenia do tzw. równości podziału, pisząc „(...) [s]połeczeństwo, które stawia równość – w sensie równości podziału – przed wolnością, nie realizuje ani równości ani wolności... Natomiast społeczeństwo, które na pierwszym miejscu stawia wolność, uzyska jako produkt uboczny zarówno większą wolność, jak i większą równość”⁷⁸¹. Zauważyć można, że naturalną konsekwencją tych neoliberalnych założeń są powstające nierówności dochodowe i majątkowe. M. Friedman pozostawał jednak na stanowisku, że „(...) nie ma sprzeczności między systemem wolnego rynku a dążeniem do realizacji szerokich celów społecznych i kulturalnych”⁷⁸².

Zdaniem przedstawicieli chicagowskiej szkoły ekonomii podatek dochodowy, jeżeli w ogóle miałby istnieć, nie może służyć redystrybucji bogactwa. Pogląd ten dobrze obrazuje ogólne neoliberalne podejście do kwestii podatkowych. W neoliberalnej doktrynie podatek przede wszystkim nie może przeszkadzać w szeroko rozumianym rozwoju gospodarczym, a więc w kumulowaniu kapitału niezbędnego do inwestowania, czy tworzeniu nowych miejsc pracy. W przeciwnym razie, jak przekonują neoliberaliści, podatek służy rozrostowi aparatu rządowego i jego politycznym wpływom. W neoliberalnym dyskursie mocno podkreśla się negatywny wpływ podatku dochodowego na gospodarkę rynkową. Niektórzy badacze idą jeszcze dalej w tej krytyce. Na przykład A. Mariański uważa, że podatek dochodowy „(...) powoduje destrukcję społeczeństwa”⁷⁸³. W opracowaniu *Niesprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*⁷⁸⁴ A. Mariański nie precyzuje, co dokładnie oznacza owa destrukcja. Jednakże kontekst wskazuje na takie aspekty, jak: niemoralność (rozumiana jako kara za pracę), próżność (a dokładniej konflikt między jednostkami pracującymi intensywnie, które na ogół płacą wyższe podatki, a jednostkami nie pracującymi lub pracującymi relatywnie mniej) oraz demotywa- cja do uczciwej pogoni za zyskiem.

Neoliberalowie kategorycznie sprzeciwiają się progresywnemu opodatkowaniu dochodów osobistych, w tym konstrukcji prawnej podatku, która opiera się na uwzględnianiu sytuacji życiowej podatnika. Zwracają uwagę, że takie podejście do podatku dochodowego skutkuje nadmierną złożonością konstrukcji prawnej podatku m.in. przez liczne ulgi i preferencje podatkowe, a przez to stanowi nieefektywne fiskalnie i jedynie pozornie sprawiedliwe podejście do opodatkowania dochodów osobistych⁷⁸⁵. Oznacza to, że system podatkowy charakteryzujący

⁷⁸⁰ M. i R. Friedman, *Wolny wybór...*, op.cit. s. 131.

⁷⁸¹ Ibidem, s. 142

⁷⁸² Ibidem, s. 134.

⁷⁸³ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski...*, op.cit. rozdział V.

⁷⁸⁴ Ibidem.

⁷⁸⁵ K. Radzikowski, *Współczesne dylematy...*, op.cit., s. 20-24; Szerzej R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit.

się zróżnicowanymi stawkami, progami podatkowymi, a przede wszystkim licznymi ulgami i zwolnieniami, stanowi zaprzeczenie równości, co w przypadku podatku dochodowego równoznaczne jest z zaprzeczeniem koncepcji sprawiedliwości. Pogląd ten przyjął się w neoliberalnym dyskursie⁷⁸⁶.

Wskazane wyżej elementy prawnej konstrukcji podatku na ogół postrzegane są jako narzędzia służące redystrybucji, czy też sprawiedliwemu podziałowi dochodów i bogactwa w społeczeństwie. Jednak, jak przekonywał M. Friedman, w rzeczywistości stanowią swoiste narzędzie przymusu wobec podatników, dzięki któremu odbierana jest im własność, tj. część dochodu, aby przekazać ją innym. Na kartach pracy *Wolny wybór* Friedmanowie przestrzegają pisząc „(...) [u]życie siły dla osiągnięcia równości zniszczy wolność. Siła, użyta dla dobrych celów, znajdzie się w końcu w rękach ludzi, którzy użyją jej dla realizacji własnych interesów”⁷⁸⁷.

F.A. von Hayek to kolejny ekonomista, którego rozważania stanowią ważny element neoliberalnego dyskursu. Autor *Konstytucji Wolności*⁷⁸⁸, podobnie jak inni neoliberalowie, odrzucał progresywne opodatkowanie dochodu, jednakże nie ze względu na skutki ekonomiczne tego podatku, a dlatego, że progresywna konstrukcja dyskryminuje „konkretną” grupę społeczną, do której należą nie tylko osoby dobrze zarabiające, ale i jednostki na ogół pracowite, często dające zatrudnienie innym, a także – co można wywnioskować z jego opracowań – przyczyniające się do powiększania „bogactwa narodów”. F.A. von Hayek nie uznawał również redystrybucyjnej funkcji podatku dochodowego. Gerard Radnitzky przekonuje, że ważniejsze dla F.A. von Hayeka były konsekwencje polityki socjalnej tj. wpływ na zwyczaje społeczne, postawy, motywacje do pracy niż jakiegokolwiek „dobre intencje” rządzących⁷⁸⁹.

Niesprawiedliwość podatku dochodowego w opracowaniu poświęconym F.A. von Hayekowi wymownie tłumaczy Gerard Radnitzky. Jego zdaniem zabranie „czegoś” (dochodu) jednostce A tylko po to, aby przekazać „to” jednostce B, jest z oczywistych powodów niedopuszczalne, nawet jeżeli z jakichś względów ekonomicznych można to uzasadnić. Argumentuje to

⁷⁸⁶ Oczywiście w obszernym dyskursie liberałów było wielu przeciwników koncepcji negatywnego podatku dochodowego. Przede wszystkim skrajny nurt liberalny, tj. libertarianie, krytykowali zaproponowane przez Friedmana rozwiązanie. M. Rothbard negatywny podatek dochodowy uznał za „szaleńczą spiralę błędów”, która prowadzi nie tylko do katastrofy gospodarczej, ale również społecznej, gdzie ludzie tracą jakiegokolwiek motywację do pracy na rzecz otrzymywanego zasiłku. Szerzej: M. Rothbard, *For a New Liberty: The libertarian Manifesto*, Ludwig von Mises Institute, Auburn, Alabama 2006, s. 209-212, <https://mises.org/library/new-liberty-libertarian-manifesto> (dostęp 5.01.2022)].

⁷⁸⁷ M. i R. Friedman, *Wolny wybór...*, op.cit., s. 142, [za:] A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 78.

⁷⁸⁸ F.A. von Hayek, *The Constitution of Liberty*, The University of Chicago Press, Chicago 1960.

⁷⁸⁹ F.A. von Hayek, *The Constitution...*, op.cit., s. 289, [za:] G. Radnitzky, *Hayek o roli państwa – radykalnie libertariańska krytyka*, Instytut MISESA, <https://mises.pl/> (dostęp 10.02.2022).

tym, że skoro środki pieniężne zostały zabrane pod przymusem np. Piotrowi w celu przekazania ich równie niewinnemu Pawłowi, to ten drugi przestaje być niewinny, bowiem staje się współwinni kradzieży⁷⁹⁰. Warto wspomnieć, że okres, w którym tworzył F.A. von Hayek, G. Radnitzky wymownie określa mianem pelzającego socjalizmu. Naukowa spuścizna F.A. von Hayeka jest ważna, bowiem to właśnie jego działania wsparły proces utworzenia Stowarzyszenia Mont Pelerin w 1947, a jego dorobek naukowy wywarł znaczący wpływ na czołowych polityków neoliberalnego nurtu, tj. Margaret Thatcher czy Ronalda Reagana. Zdaniem R. Radnitzky'ego strategią tego sukcesu jest porzucenie bezkompromisowości libertarian⁷⁹¹, co skutkowało krytyką z ich strony i wymownym określeniem jego dorobku jako „miękkiego” liberalizmu.

Nie wydaje się, aby tak dosadna krytyka kierowana przez libertarian w stronę F.A. von Hayeka była całkowicie uzasadniona, ponieważ noblista dosyć wyraźnie sprzeciwiał się szafowaniu określeniem sprawiedliwość, a tym bardziej kontestował zagadnienie sprawiedliwości społecznej, którą uważał za „(...) bałamutne określenie w całym naszym języku moralności i polityki”. F.A. von Hayek oczywiście dostrzegał sens opisowy tego zagadnienia, jednakże stanowczo krytykował używanie go w kontekście normatywnym, tj. wyznaczającym podstawę założonych celów. polityki publicznej⁷⁹². Stąd też, koncepcję państwa dobrobytu uważał za pozbawioną zarówno racjonalności, jak i przewodniej idei⁷⁹³.

Pomimo, że F.A. von Hayek nie stworzył kompletnej teorii opodatkowania⁷⁹⁴, to między wierszami pozostawionych dzieł dostrzec można jego podejście do wielu zagadnień z zakresu opodatkowania. Potępiając ideę państwa opiekuńczego zwracał uwagę, że „(...) jednostki, dostarczając dóbr i usług innym jednostkom w gospodarce rynkowej, nie powodują dystrybucji, która mogłaby być opisana jako sprawiedliwa lub niesprawiedliwa”⁷⁹⁵. W innym miejscu F.A. von Hayek podważa koncepcję nie tylko użyteczności, ale i sprawiedliwości, a więc fundamenty teorii wywodzącej się z ekonomii dobrobytu, tj. teorii optymalnego opodatkowania.

⁷⁹⁰ G. Radnitzky, *Hayek o roli państwa – radykalnie libertariańska krytyka*, Instytut MISESA, <https://mises.pl/> (dostęp 25.01.2022).

⁷⁹¹ G. Radnitzky, *Hayek on the role of the state: a radical libertarian critique*, “Policy: A Journal of Public Policy and Ideas”, 2000, 16(1) s. 20, <https://www.cis.org.au/app/uploads/2015/04/images/stories/policy-magazine/2000-autumn/2000-17-1-gerard-radnitzky.pdf>.

⁷⁹² H. Šimo, *O sprawiedliwości. Koncepcja inspirowana wynikami polskiej filozofii analitycznej*, Wydawnictwo Aureus, Kraków 2009, s. 115, <https://philarchive.org/archive/IMOOSK> (dostęp 25.01.2022).

⁷⁹³ K. Kostro, *Koncepcja sprawiedliwości Friedricha Augusta von Hayeka*, [w:] J. Wilkin (red.), *Efektywność a sprawiedliwość*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1997, s. 90.

⁷⁹⁴ G. Radnitzky, *Hayek o roli...*, op.cit.

⁷⁹⁵ F.A. von Hayek, *The Atavism of Social Justice*, [w:] F.A. von Hayek, *New Studies in Philosophy, Politics, Economics and the History of Ideas*, Routledge, London 1978 s. 58, [za:] K. Kostro, *Koncepcja sprawiedliwości...*, op.cit., s 81-82.

W opracowaniu *Droga do niewoli* pisze: „(...) dobrobyt ludzi, jak i szczęście człowieka, zależy od wielu rzeczy, które nie mogą być dostarczane [szczególnie poprzez efekty redystrybucyjne polityki fiskalnej – przyp.aut.] w nieskończone urozmaiconych kombinacjach... w pewnych przypadkach państwo przestaje być użytecznym mechanizmem przeznaczonym do pomagania jednostkom w rozwoju ich indywidualnych osobowości”⁷⁹⁶. W dalszej części opracowania *Droga do niewoli* F.A. von Hayek precyzuje, że podejście oparte na założeniach sprawiedliwości staje się instytucją, która despotycznie narzuca jedyny właściwy, a przede wszystkim „moralny”, pogląd na wszystkie zagadnienia społeczno-gospodarcze⁷⁹⁷. W tej kwestii F.A. von Hayek szczególnie sprzeciwiał się założeniom, według których to państwo, uzyskując dochody z podatków, jest w stanie maksymalizować dobrobyt społeczny. Ponadto, w kanonicznym opracowaniu *The Constitution of Liberty*⁷⁹⁸ jego autorstwa, dostrzec można bardzo wyraźny sprzeciw wobec przejmowaniu dochodów społeczeństwa, a co się z tym wiąże i ich kontroli m.in. poprzez podatki. F.A. von Hayek upatruje w tym możliwości rozdzielania zebranych pod przymusem dochodów ludności i rozdysponowania ich dla arbitralnie wybranych jednostek „(...) w formach i ilościach, które uznaje za zgodne z zasługami i potrzebami”⁷⁹⁹.

Wspomnieć należy, że F.A. von Hayek postrzegał równość, czyli jeden z fundamentów koncepcji sprawiedliwości, w podobnym do M. Friedmana ujęciu, tj. równości wobec prawa⁸⁰⁰. F.A. von Hayek był zagorzałym przeciwnikiem przyznawania przywilejów wybranym grupom społecznym. Zważając na neoliberalne podejście do koncepcji równości wobec prawa wywnioskować można, że racjonalna konstrukcja prawna podatku w hayekowskim ujęciu sprowadza się do prostej struktury, pozbawionej preferencji podatkowych i redystrybucyjnej funkcji podatku. Oznacza to, że w prowadzonym przez F.A. von Hayeka dyskursie, za najważniejszą funkcję podatku należy uznać funkcję fiskalną.

Warto wspomnieć o ekonomistach, których poglądy, jak się wydaje, zwrócone są w libertariańską stronę neoliberalnej doktryny. W opracowaniu *Quicksilver Capital*⁸⁰¹ autorstwa Richarda McKenzi i Dwighta Lee dostrzec można zbliżoną do przedstawionej w opracowaniu *Anarchia, państwo, utopia*⁸⁰² R. Nozicka krytykę zagadnienia sprawiedliwości w opodatkowaniu. Zdaniem R. McKenzi i D. Lee ludzie, opowiadając się za coraz większym despotyzmem

⁷⁹⁶ F.A. von Hayek, *Droga do niewoli*, Londyn 1982, s. 47, 57, [za:] K. Kostro, *Koncepcja sprawiedliwości...* op.cit., s. 77, 87.

⁷⁹⁷ F.A. von Hayek, *Droga do...*, op.cit., s. 59, [za:] K. Kostro, *Koncepcja sprawiedliwości...* op.cit., s. 87.

⁷⁹⁸ F.A. von Hayek, *The Constitution...*, op.cit.

⁷⁹⁹ F.A. von Hayek, *The Constitution of...* op.cit., s. 260, [za:] K. Kostro, *Koncepcja sprawiedliwości...* op.cit., s. 91.

⁸⁰⁰ K. Kostro, *Koncepcja sprawiedliwości...*, op.cit., s. 77-78.

⁸⁰¹ R. McKenzie, D. Lee., *Quicksilver Capital*, Free Press, Nowy Jork 1991.

⁸⁰² R. Nozick, *Anarchia, państwo...*, op.cit., s. 202-203.

państwa opiekuńczego, wydają się gotowi zaprzedać się nawet w niewolę podatkową. Towarzyszy temu złudne poczucie sprawiedliwości, którą w ramach „tej umowy” zaoferuje państwo. Jak zauważają autorzy *Quicksilver Capital*, ta zawsze opiera się na zasadach przymusu (m.in. obowiązku podatkowego), który zawsze był i pozostanie przymusem, nawet gdy znaczna część społeczeństwa na to wyrazi zgodę. Trudno jest oczywiście precyzyjnie określić i zmierzyć rozmiary owego przymusu, jednakże miarę wspomnianej niewoli podatkowej można odnieść na przykład do wysokości odbieranego jednostkom wynagrodzenia poprzez obciążenia podatkowe. To oczywiście również niedoskonała miara, lecz doskonale obrazująca rozmiary, cenę i konsekwencje „opiekuńczości”⁸⁰³.

Na zakończenie warto wspomnieć, że zarówno F.A. von Hayek, jak i M. Friedman akceptowali koncepcję negatywnego podatku dochodowego⁸⁰⁴. M. Friedman w swoim programie reform, który skierowany był w stronę m.in. polityki fiskalnej w Stanach Zjednoczonych, umieścił koncepcję negatywnego podatku dochodowego (*negative income tax*). W opracowaniu *Free to choose: A Personal Statement* zaadresowanym do szerokiego kręgu odbiorców przybliżył to zagadnienie zwracając uwagę na problemy dotyczące ubóstwa (*poverty*)⁸⁰⁵.

Poza ubóstwem ważnym aspektem koncepcji negatywnego podatku dochodowego jest kwestia redukcji administracji zajmującej się polityką socjalną, która w neoliberalnym dyskursie na ogół uznawana jest za mało skuteczną. W rzeczywistości gospodarczej koncepcja negatywnego podatku polega na ustaleniu stałej kwoty dochodów (np. minimum socjalnego lub minimum egzystencji), która jest wyłączona z opodatkowania i obciążenia podatkiem dochodów wyłącznie powyżej tego progu. W przypadku gdy dochody podatnika spadłyby poniżej ustalonego poziomu, płaciłby on negatywny podatek dochodowy, tj. otrzymywałby z budżetu państwa określoną kwotę dofinansowania⁸⁰⁶.

⁸⁰³ R. McKenzie, D. Lee., *Quicksilver Capital...*, op.cit., s. 223, [za:] G. Radnitzky, *Hayek o roli państwa – radykalnie libertariańska krytyka*, Instytut MISESA, <https://mises.pl/> (dostęp 10.02.2022).

⁸⁰⁴ M. Zwolinski, *Why did Hayek Support a basic income?* <https://www.libertarianism.org/columns/why-did-hayek-support-basic-income> (dostęp 25.01.2022).

⁸⁰⁵ Neoliberaliści na ogół zgadzają się co do potrzeby świadczenia podstawowej pomocy najuboższym. Jednakże świadczenia te w neoliberalnym dyskursie sprowadzają się do możliwie ograniczonego wsparcia, które realizowane jest nie tylko przez Państwo ale np.: przez organizacje charytatywne. Dobrze oddają to słowa „(...)we wspólnym interesie wszystkich ludzi leży walka z biedą”. M. Friedman, *Kapitalizm i Wolność*, Wydawnictwo Helion 2008, s. 329.

⁸⁰⁶ Oczywiście, w obszernym dyskursie liberałów odnaleźć można przeciwników koncepcji negatywnego podatku dochodowego. Przede wszystkim skrajny nurt liberalny tj. libertarianie krytykowali zaproponowane przez Friedmana rozwiązanie. M Rothbard negatywny podatek dochodowy uznał za „szaleńczą spiralę błędów”, która prowadzi nie tylko do katastrofy gospodarczej, ale również społecznej gdzie ludzie tracą jakiegokolwiek motywację do pracy na rzecz otrzymywanego zasiłku. Szerzej M. Rothbard, *For a New Liberty: The libertarian Manifesto*, Ludwig von Mises Institute, Auburn, Alabama 2006, s. 209-212, <https://mises.org/library/new-liberty-libertarian-manifesto> (dostęp 5.01.2022)].

Do niewątpliwych zalet tej koncepcji należy transparentność i prostota administracyjna w sferze polityki fiskalnej, co bez wątpienia wpływa na koszty transakcyjne związane z systemem podatkowym, a tym samym na efektywność polityki fiskalnej. Oczywiście przy generalnym założeniu, że warunkiem powodzenia tej koncepcji jest wprowadzenie negatywnego podatku dochodowego w miejsce rozbudowanych programów socjalnych oraz preferencji podatkowych. Dostrzec można, że ta forma wsparcia jest „typowa” dla neoliberalnej ekonomii, ponieważ główne kryterium, tj. wysokość dochodu, jest *stricte* empiryczne. Rozwiązanie to pomija wątek społeczny, w którym potrzebujące jednostki ustawiają się w kolejkach do urzędników po pomoc, jednak nie wszyscy mają odwagę z takiej pomocy skorzystać, bądź też nie dociera ona na czas. W koncepcji negatywnego podatku potrzebujący otrzymuje wsparcie w najbardziej przydatnej formie jaką jest gotówka. Poza tym, „rozsądnie” ustalony próg negatywnego podatku dochodowego nie eliminowałby całkowicie motywacji do pracy, bowiem, jak zwraca uwagę M. Friedman, „(...) każdy dodatkowo zarobiony dolar zawsze oznacza więcej pieniędzy do wydania”⁸⁰⁷.

Podsumowując, w neoliberalnym dyskursie podatek dochodowy traktowany jest jako sprzeczny z zasadami etyki gospodarki wolnorynkowej. Neoliberaliści przeciwstawiają się koncepcji sprawiedliwości, która legitymizowałaby ingerencję państwa w prawa do własności, sprzeciwiają się progresywnemu opodatkowaniu dochodów, a także redystrybucyjnej funkcji podatku. Głównym filarem koncepcji sprawiedliwego opodatkowania w neoliberalnej doktrynie jest równość szans, a przede wszystkim równość wobec prawa. Implementacja wspomnianej równości w prawnej konstrukcji podatku dochodowego sprowadza się do jednakowego, a także równomiernego opodatkowania dochodów i to niezależnie od źródła ich uzyskania. Kontynuując, zauważyć należy, że im mniej ulg i zwolnień w konstrukcji prawnej podatku dochodowego, tym bardziej przybliży się „ona” do neoliberalnej koncepcji równości, bowiem jeżeli wszyscy podatnicy „mają tak samo” (tj. brak ulg, zwolnień etc.), to jest to sprawiedliwe w neoliberalnej myśli ekonomicznej. Neoliberalowie dostrzegają poważne zagrożenie w tworzeniu preferencji podatkowych pod pretekstem sprawiedliwości. Jak powszechnie głoszą, tego rodzaju ingerencja wcześniej czy później wykorzystywana jest do realizacji politycznych interesów rządzących.

⁸⁰⁷ M. Friedman, R. Friedman, *Free to choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich Inc., New York, London 1990, s. 97, 120-123, A. Wildowicz, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 79, M. Machaj, *Selektywny przegląd dorobku Milтона Friedmana*, Biblioteka Cyfrowa, <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/21967/017.pdf> (dostęp: 1.05.2022).

Podsumowując, koncepcja sprawiedliwego opodatkowania w neoliberalnej doktrynie jest nieosiągalna. Można przyjąć za M. Friedmanem, że gdyby sprawiedliwość określić obiektywnie, oznaczałaby ona identyczność, co z naturalnego i logicznego punktu widzenia jest niemożliwe. Mając na uwadze powyższe rozważania, należy przyjąć za A. Wildowicz-Szumarską, że „(...) nie istnieje jakakolwiek inna alternatywa [w neoliberalnym dyskursie] dla wolnego rynku, gwarantująca efektywność i sprawiedliwość”⁸⁰⁸.

4.3. Sprawiedliwość a opodatkowanie z perspektywy ekonomii dobrobytu

Fundamenty, na których ukształtowana została ekonomia dobrobytu, mają swoje źródło w pracach A. Smitha, J.S. Mill'a oraz Jeremy'ego Benthama (1806-1873). Szczególnie warte uwagi jest tutaj dzieło J. Benthama *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*⁸⁰⁹. W opracowaniu tym zbudował system etyki utylitarystycznej, której główną zasadę określił mianem „zasady użyteczności”, co dosłownie oznaczało osiągnięcie stanu najwyższej szczęśliwości. Twierdził, że motywem każdego ludzkiego działania jest dążenie do osiągnięcia jak największej „liczby” przyjemności, podczas gdy swoistą miarą poszczególnych działań jest szczęście. Utylitaryzm w rozważaniach J. Benthama posiadał charakter ilościowy, co sprowadza się do maksymy „jak najwięcej szczęścia dla jak największej liczby osób”⁸¹⁰. O ile J. Bentham pozostawał na stanowisku, że interes społeczeństwa jest jedynie sumą interesów jednostek, to J.S. Mill rozwinął to zagadnienie i stworzył swoją własną teorię utylitarystyki, w której za główne czynniki motywujące ludzkie działanie uznał egoizm i altruizm⁸¹¹.

W kolejnych latach na fundamencie utylitarystyki Francis Ysidro Edgeworth (1845-1926) zapoczątkował tzw. starą szkołę dobrobytu. F.Y. Edgeworth wykorzystując prawo malejącej użyteczności krańcowej⁸¹² podjął próbę skonkretyzowania pojęcia sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwego opodatkowania dopatrywał się – podobnie jak J.S. Mill – w koncepcji tzw. równej ofiary (szerzej na ten temat w podrozdziale 4.2.). Jego zdaniem ustalenie kwoty

⁸⁰⁸ A. Wildowicz-Szumarska A., *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 77.

⁸⁰⁹ J. Bentham, *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1958; J. Bentham, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Oxford: Clarendon Press, Oxford 1789, <https://www.econlib.org/> (dostęp 10.01.2022).

⁸¹⁰ B. Kasprzyk, *Problem pomiaru w ekonomii dobrobytu- poglądy historyczne i współczesne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2015, s. 288.

⁸¹¹ J.S. Mill, *Utylitaryzm...*, op.cit.; J.S. Mill, *Utilitarianism*, Cambridge Library Collection – Philosophy, Cambridge University Press, Cambridge 2014 [1863], <https://www.cambridge.org/> (dostęp 10.02.2022).

⁸¹² F.Y. Edgeworth, podobnie jak W.S. Jevons, poszukując podstaw prawa malejącej użyteczności krańcowej, przywoływał prace takich autorów jak: G. T. Fechner, *Elemente der Psychophysik*, Druck und verlag von Breitkopf und Härtel, Leipzig 1860; A. Brain, *The Emotions and the Will*, John W. Parker and son, west strand, London 1859; J. R. L. Delboeuf, *Étude psychophysique: recherches théoriques et expérimentales sur la mesure des sensations et spécialement des sensations de lumière et de fatigue*, Hayez 1873.

równej ofiary możliwe jest wtedy, gdy zbadamy zależności zachodzące między dochodem a wymierną korzyścią, jaką odnosi z niego (z dochodu) konsument (podatnik) i to zarówno przed, jak i po opodatkowaniu. Aby wyjaśnić to zagadnienie F.Y. Edgeworth posłużył się teorią o malejącej korzyści krańcowej (granicznej) rosnącego dochodu. Wiedza wynikająca z tych zależności, zdaniem F.Y. Edgewortha, stanowi podstawę do rozstrzygnięcia o sposobie rozłożenia ciężaru podatkowego, który byłby zgodny ze zdolnością płatniczą podatnika.

Analiza prowadzona przez F.Y. Edgewortha doprowadziła do następującej konkluzji : wysokie dochody reprezentują mniejszą korzyść graniczną niż dochody niskie. To przewrotne stwierdzenie, zauważa A. Gomułowicz, „(...) albowiem prowadzi do wniosku, że najmniejszą⁸¹³ «równą ofiarę» osiąga się dzięki temu, że podatek obciąży dochód przynoszący mniejszą korzyść graniczną. Ideał podatkowy F.Y. Edgewortha zakłada, że najniższa ofiara jest jednocześnie najważniejszą zasadą [sprawiedliwego] opodatkowania”⁸¹⁴. Wyłaniający się z powyższego wnioskowania ideał podatkowy F.Y. Edgewortha ukazuje, że nie chodzi o obciążenie wszystkich podatników taką samą, równą ofiarą, ale o stworzenie tzw. równej straty korzyści granicznej w dochodzie podatnika. Natomiast równa strata korzyści granicznej to postulat implikujący potrzebę zróżnicowania ciężaru daniny względem wysokości dochodu. Wobec tego, jeśli najmniejszą korzyść graniczną posiada podatnik o wysokim dochodzie (bogaty), a najwyższą podatnik o niskich dochodach (biedny), to w myśl „równej ofiary” ten pierwszy powinien być opodatkowany wyższymi stawkami podatkowymi, niż ten drugi⁸¹⁵.

Wspomniane powyżej stanowisko, które w oparciu o teorię malejącej użyteczności krańcowej głosił F.Y. Edgeworth, wskazuje m.in. na redystrybucyjną funkcję podatku dochodowego. Ta „naturalna” implikacja wynika z tego, że ciężar daniny musi zostać ustanowiony na takim poziomie, by u wszystkich podatników spowodować równą – z perspektywy ekonomii dobrobytu – stratę korzyści granicznej. Należy zauważyć jednak, że zaproponowana, a w zasadzie przyjęta, przez F.Y. Edgewortha teoria malejącej korzyści granicznej rosnącego dochodu to założenie, którego obiektywnie nie da się udowodnić. To słabość, którą dostrzegają badacze w opracowaniach F.Y. Edgewortha, ponieważ nie jest możliwe, aby całkowicie obiektywnie zmierzyć i skwantyfikować korzyści poszczególnych podatników⁸¹⁶, tj. biednych i bogatych,

⁸¹³ Najważniejsze założenie koncepcji tzw. równej ofiary sprowadza się do maksymy „(...) żeby możliwie największej liczbie ludzi pozostało możliwie najwięcej dochodu”

⁸¹⁴ A. Gomułowicz, *Koncepcja równej ofiary*, [w:] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań 2000, s. 39.

⁸¹⁵ Szerzej F.Y. Edgeworth, *The Pure Theory...*, op.cit.; Groves H.M., *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*, Wisconsin 1974, s. 55; A. Gomułowicz, *Koncepcja równej ofiary...*, op.cit., Poznań 2000, s. 39.

⁸¹⁶ Szerzej Ł. Hardt, *Utylitaryzm, deontologia...*, op. cit. s. 249-265.

a następnie dokonać interpersonalnych porównań i odpowiednio do wyników opodatkować ich dochody⁸¹⁷. Niemniej jednak badania F.Y. Edgewortha ukształtowały model, który często jest postrzegany jako fundament oraz uzasadnienie sprawiedliwego – w tym ujęciu progresywnego – opodatkowania dochodu. Z perspektywy lat w badaniach F.Y. Edgewortha dostrzec można nie tylko fundamenty dla ekonomii dobrobytu, ale także teorii optymalnego opodatkowania.

Za twórcę teorii dobrobytu uznaje się angielskiego ekonomistę Arthura C. Pigou (1877-1959). Przedmiotem naukowych zainteresowań tego ekonomisty był dobrobyt ekonomiczny rozumiany jako część dobrobytu społecznego⁸¹⁸. W opracowaniach pt.: *Wealth and Welfare*⁸¹⁹ oraz *The Economics of Welfare*⁸²⁰ zaproponował ważne zmiany w prowadzeniu polityki gospodarczej i społecznej, których głównym celem uczynił poprawę dobrobytu ekonomicznego. Ważne miejsce w rozważaniach A.C. Pigou zajmowała problematyka dotycząca nierówności społecznych. Ekonomista ten opowiadał się, podobnie jak J. Rawls, za zapewnieniem minimalnego standardu życia. Nierówności społeczne były dla niego przesłanką uzasadniającą redystrybucję dochodu. Argumentował to tym, że redystrybucja, której głównymi beneficjentami będą osoby ubogie, przyniesie ogólny przyrost użyteczności. Jednak za najskuteczniejszą formę pomocy, a zarazem rodzaj redystrybucji dochodu, uważał bezpośrednie transfery, które byłyby finansowane z podatków nakładanych na zamożną część społeczeństwa. Rozwodził również wprowadzenie płacy minimalnej, która zapewniałaby osobom otrzymującym stosunkowo niskie wynagrodzenie wspomnianą „równość szans”, a więc jeden z ważniejszych przejawów koncepcji sprawiedliwości w ekonomii dobrobytu.

Niezależnie od tego liberalne poglądy A.C. Pigou na rynkową sferę gospodarki okazały się być silniejsze. Wynikały one z obawy, że państwowa ingerencja w wysokość płacy może przynieść odwrotny efekt od założonego. Może pojawić się fala zwolnień najgorzej zarabiających czy też mało efektywnych pracowników, co skutkowałoby potrzebą kolejnego interwencjonizmu – finansowanego głównie z podatków – który ukierunkowany byłby ponownie na zapewnianie wspomnianej równości szans. Dlatego A.C. Pigou pozostał jednak zwolennikiem rozwiązania, w którym osoby o najgorszej sytuacji dochodowej i majątkowej powinny otrzymywać bezpośrednią pomoc od państwa celem zapewnienia minimalnego poziomu życia. Wskazaną wyżej problematykę dobrze oddają słowa A.C. Pigou zawarte w opracowaniu *Economics of Welfare*: „(...) w cywilizowanym państwie nie można pozwolić żadnemu

⁸¹⁷ Ibidem.

⁸¹⁸ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 93.

⁸¹⁹ A. C. Pigou, *Wealth and Welfare*, Macmillan and Co., London 1912.

⁸²⁰ A. C. Pigou, *The Economics of Welfare*, Macmillan and co., Limited st. Martins street, London 1948.

obywatelowi umrzeć z głodu”⁸²¹. Poglądy te ewoluując na przestrzeni lat doprowadziły do konstatacji, według której podatki powinny być nakładane na ludzi bogatszych, gdyż spowoduje to pozytywny wpływ na dochody osób biedniejszych i dobrobyt ekonomiczny ogółu. Stanowisko to ugruntowane zostało nie tylko w ekonomii dobrobytu, ale także w ramach rozwijającej się równolegle tzw. koncepcji państwa opiekuńczego.

Główne argumenty za tym, że sprawiedliwym jest rozwiązanie zapewniające tzw. równość szans, tj. aby zamożni obywatele płacili wyższe podatki, sprowadzają się do wskazania pozytywnego wpływu redystrybucji podatków na dochody osób uboższych i dobrobyt społeczny. Aczkolwiek dyskusyjny jest – również w dyskursie ekonomii dobrobytu – jaki jest bezpośredni wpływ podatków na dochód narodowy⁸²². Właśnie dlatego niezwykle istotna pozostaje rola państwa, w której odpowiedzialnie prowadzona polityka fiskalna powinna wzmacniać efektywność mechanizmu rynkowego tak, aby przekładało się to na poprawę dobrobytu społecznego. Według A. Wildowicz-Szumarskiej wprowadzenie kategorii dobrobytu ekonomicznego do klasycznej analizy efektywności w ujęciu gospodarki narodowej stanowi znaczący wkład dokonany przez A.C. Pigou w rozwój teorii ekonomii. Dzięki temu rozpoczęto badania zjawisk ekonomicznych nie tylko w kontekście efektywności, ale i równości⁸²³, czy też – ujmując to w kategoriach *stricte* etycznych – sprawiedliwości w podziale dochodu.

Niezwykle ciekawy jest też wkład wniesiony przez Kennetha J. Arrowa w ekonomię dobrobytu. Laureat Nagrody Nobla w jednym z najwcześniejszych opracowań, tj. opublikowanym w 1951 r. tekście pt. *Social Choice and Individual Values*⁸²⁴, wykazał, że konkurencyjna gospodarka w równowadze jest efektywna (*efficient*). Ponadto dowiódł, że efektywna alokacja może zostać osiągnięta, jeżeli rząd zastosuje w rzeczywistości gospodarczej zryczałtowane podatki do transferu bogactwa (*transfer wealth*), a następnie pozwoli rynkowi „pracować” w kierunku równowagi. Zauważyć można, że podejście oparte na zryczałtowanych podatkach w teorii K.J. Arrowa stanowi nawiązanie do racjonalnego i względnie neutralnego podatku; a także wpisuje się w koncepcję możliwie liberalnego i sprawiedliwego opodatkowania.

Podsumowując, w teorii ekonomii dobrobytu to na instytucji państwa spoczywa odpowiedzialność zapewnienia zarówno ekonomicznego, jak i społecznego dobrobytu obywateli. Koncepcja państwa dobrobytu, ukształtowana na wspomnianej wyżej teorii, za etyczną

⁸²¹ K. Kłosowicz-Toborek, *Rola państwa w kształtowaniu polityki gospodarczej w koncepcji szkoły z Cambridge*, „Studia Ekonomiczne” 2018, nr 349, s. 100. A.C. Pigou, *Economics of Welfare*, Liberty Fund Inc., Indianapolis 2005, s. 473.

⁸²² Szerzej Z. Romanow, *Realność teorii dobrobytu ekonomicznego* Artura-Cecil Pigou, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1972, s. 103-117.

⁸²³ A. Wildowicz-Szumarska, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 94-95.

⁸²⁴ K.J. Arrow, *Social Choice and Individual Values*, Published John Wiley & Sons, New York City 1951.

podstawę przyjęła ideał sprawiedliwości społecznej, a w szczególności zasady sprawiedliwego podziału bogactwa i równości szans⁸²⁵. A.C. Pigou, koncentrując swoją uwagę na konstrukcji racjonalnego i egalitarnego ustroju społeczno-gospodarczego, uważał, że dobrobyt społeczny zależy od takich zmiennych, jak: wielkość, stabilność i struktura dochodu narodowego⁸²⁶.

Problem postawiony w teorii dobrobytu jest dosyć klarowny, jednakże zdecydowanie trudniej jest dostosować zaproponowaną funkcję dobrobytu do danego kraju, w tym kontekście społecznego, gospodarczego, politycznego, a przede wszystkim kulturowego. Problematyczne jest określenie dokładnych reguł optymalnego opodatkowania, które poprawnie kojarzyłyby efektywność ekonomiczną ze sprawiedliwym podziałem. Jest to bardzo złożone zadanie, nawet na gruncie samej teorii, a możliwe do zrealizowania jedynie pod warunkiem spełnienia wielu abstrakcyjnych założeń. Założenia te, jak wskazywano powyżej, muszą realizować wymóg maksymalizacji społecznej funkcji dobrobytu przy uwzględnieniu dwóch subcelów, tj. możliwie najwyższej efektywności i społecznie akceptowanej podatkowej sprawiedliwości. Dodać należy, że to wszystko w warunkach z góry określonego wpływu podatkowego⁸²⁷.

Koncepcja państwa dobrobytu na przestrzeni ostatnich dekad spotkała się z rosnącą krytyką wśród ekonomistów. Ukształtowana na bazie tego modelu państwowa polityka publiczna w znacznej mierze sprowadzała się z jednej strony do ingerencji w życie gospodarcze np. poprzez różnego rodzaju obciążenia podatkowe, czy też paropodatkowe, z drugiej na wzroście świadczeń socjalnych, co spowodowało znaczący rozrost aparatu państwowego, który na przestrzeni lat stawał się coraz droższy. W tym miejscu należy zwrócić uwagę ponownie na rosnące koszty transakcyjne systemu podatkowego (*tax transaction costs*), wśród których ważne miejsce zajmują nie tylko koszty administracyjne (*administration costs*), koszty dostosowania do zmian w przepisach podatkowych, ale także koszty efektywności (*efficiency costs*).

Krytycy ekonomii dobrobytu podkreślają efekty uboczne wynikające z transferów socjalnych (np. zmniejszenie motywacji do pracy) oraz zauważają, że wysoki fiskalizm istotnie przyczynił się do „(...) zduszenia wzrostu gospodarczego”⁸²⁸. Skupienie niemalże całej uwagi ekonomii dobrobytu na efektywnym i sprawiedliwym podziale wytworzonych dóbr odbyło się

⁸²⁵ Szerzej nt. równości szans było w podrozdziale 4.2.

⁸²⁶ T. Przybyciński, *Etyczne i ekonomiczne aspekty państwa dobrobytu*, „Annales: etyka w życiu gospodarczym” 2016, t. 19, nr 3, s. 29.

⁸²⁷ Podobne ujęcie tej problematyki wskazuje C. Heady. Jego zdaniem wyróżnić można trzy podstawowe kryteria oceny optymalnego podatku tj. minimalizacja efektów negatywnych; sprawiedliwość; minimalizacja kosztów administracyjnych. C. Heady, *Optimal Taxation as a Guide to Tax, Policy: A Survey*, [w:] „Fiscal Studies” 1973, vol. 14, no. 1, s. 18-22, [za:] R. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op. cit., s. 113.

⁸²⁸ T. Przybyciński, *Etyczne i ekonomiczne aspekty państwa dobrobytu*, „Annales: etyka w życiu gospodarczym”, 2016, t. 19, nr. 3, s. 31.

kosztem problematyki długookresowego rozwoju gospodarczego, a przede wszystkim na zaniedbaniu tworzenia bodźców do oszczędzania, inwestowania i zwiększania podaży⁸²⁹.

Na teoretycznych podstawach ekonomii dobrobytu ukształtowała się też teoria optymalnego opodatkowania. To jedno z trzech wskazanych w rozdziale drugim podejść do problemu racjonalnego, czy też ujmując inaczej, tzw. dobrego podatku. W koncepcji optymalnego opodatkowania pojawiają się dwa „konkurujące” ze sobą warunki ograniczające, tj. wymóg ekonomicznej efektywności podatku oraz postulat społecznej sprawiedliwości, który powinien być realizowany przy użyciu redystrybucyjnych właściwości systemu podatkowego (np. poprzez ujemny podatek dochodowy). Zauważyć należy, że ze względu na swoistą wymiennosc – tzw. *trade off* – między ekonomiczną efektywnością a społeczną sprawiedliwością, nie ma możliwości zapewnienia realizacji równocześnie obu tych wartości. Tak więc praktyczny dylemat każdego ustawodawcy sprowadza się do wyboru takiego podatku (także poszczególnych elementów prawnej konstrukcji danego podatku), który realizuje w różnych proporcjach wspomniane wyżej postulaty efektywności i sprawiedliwości. Problematyka konfliktu, który występuje między ekonomiczną efektywnością a sprawiedliwością wielokrotnie była omawiana w literaturze przedmiotu. Wśród autorów zajmujących się tą problematyką wymienić można: F. Grądalski, *System podatkowy...*; E.K Browning, W.R. Johnson, *The trade of between equity and efficiency...*; J. Wilkin (red.), *Efektywność a sprawiedliwość...*; R. Boadway, *Integrating Equity and efficiency in applied welfare Economics...*; czy J.E. Stiglitz, *Economic of the public sector...*⁸³⁰.

W teorii optymalnego opodatkowania przyjmuje się założenie, że suma całkowitych dochodów budżetowych z tytułu podatków jest z góry znana, tj. wcześniej „wynegocjowana” (ustalona). W ogólnym ujęciu sprowadza się to do umowy zawartej między państwem i podatnikami, w której państwo zobowiązuje się dostarczyć obywatelom dobra publiczne, natomiast obywatele zobowiązują się w podatkach pokryć koszty wspomnianej umowy. Prowadzi to do porozumienia w sprawie realizacji pożądanego poziomu dobrobytu społecznego, które stanowi swoistą wymianę między podatnikami a państwem⁸³¹. Na gruncie teorii optymalnego opodatkowania przyjęto założenie, że nie ma behawioralnych powiązań między ilością i jakością dóbr,

⁸²⁹ T. Przybyciński, *Globalny kryzys finansowy i gospodarczy jako wyzwanie dla polityki gospodarczej i teorii ekonomii*, „Prace i Materiały Instytutu Rozwoju Gospodarczego SGH” 2014, nr 94, s. 61-62.

⁸³⁰ F. Grądalski, *System podatkowy...*, op.cit., s. 102; szerzej E.K Browning, W.R. Johnson, *The trade of between equity and efficiency*, „Quarterly Journal of Economics” 1984, s. 175-203, <http://www.jstor.org/stable/1831382> (dostęp 25.01.2022); J. Wilkin (red.), *Efektywność a sprawiedliwość*, Wydawnictwo Key-Text, 1997; R. Boadway, *Integrating Equity and efficiency in applied welfare economics*, „Quarterly Journal of Economics”, 1976, vol. 90. J.E. Stiglitz, *Economic of the public sector*, W.W. Norton & Company, New York – London 1988.

⁸³¹ F. Grądalski, *System podatkowy...*, op.cit., s. 103

i usług dostarczanych przez państwo, a wysokością gromadzonych przez państwo podatków w celu ich finansowania. Albowiem decyzje dotyczące zarówno dochodów, jak i wydatków podejmowane są zupełnie odrębnie. Jak zauważa Aneta Kargol-Wasiluk, to właśnie ze wskazanej wyżej koncepcji wywodzi się postulat neutralności jako najważniejszego kryterium reform podatkowych⁸³².

W ramach zawartej umowy podatnicy rezygnują z konsumpcyjnego, produkcyjnego czy też inwestycyjnego wykorzystania pewnej (określonej wysokością podatku) części dóbr i usług w zamian za to, że państwo dostarczy im uzgodnioną w umowie ofertę dóbr publicznych wraz z efektami redystrybucyjnymi. W teorii optymalnego opodatkowania wychodzi się z założenia, że społeczna korzyść tej wymiany, czyli użyteczność dóbr publicznych (wraz z efektami redystrybucyjnymi) jest dla podatników wyższa niż użyteczność dóbr prywatnych (np. dochodu), z których podatnicy zmuszeni są zrezygnować w celu poniesienia ciężaru podatkowego. W tym miejscu pojawia się niezwykle ważna rola państwa w prowadzeniu odpowiedzialnej polityki fiskalnej, bowiem dobra publiczne z jednej strony stanowią ważny aspekt funkcji użyteczności społecznej, wpływając na poziom dobrobytu, z drugiej przyjęta legislatura – w myśl teorii optymalnego opodatkowania – musi stworzyć ekonomiczne otoczenie, które ma sprzyjać efektywności i to zarówno systemu podatkowego, jak i realnej sfery gospodarczej. Zdaniem F. Grądzkiego wraz z tym jak zostanie uzgodniony „(...) pożądaný stan dobrobytu na poziomie danych, pieniężnych wpływów podatkowych”, to wówczas powiększanie założonego dobrobytu, a więc maksymalizacja jego funkcji, możliwa jest jedynie poprzez obniżanie kosztów egzekucji fiskalnej⁸³³.

Podsumowując, celem teorii optymalnego opodatkowania jest wskazanie dla ustawodawcy, jakich zmian w prawnej strukturze podatku należałoby dokonać, aby uzyskać bardziej równomierną, a więc wpisującą się w koncepcję sprawiedliwości, dystrybucję dochodów, przy jednoczesnej minimalizacji obciążeń podatkowych. Realizację tego umożliwiają założenia ukształtowane w ekonomii dobrobytu. Po pierwsze, bardziej równomierna dystrybucja wymaga wyższych krańcowych stóp podatkowych i większych obciążeń podatkowych dla osób zamożnych. Po drugie, wspomniana wyżej równomierna dystrybucja w większym stopniu poprawia sytuację podatników biedniejszych aniżeli pogarsza bogatszych, a wynika to z założenia o malejącej użyteczności krańcowej rosnącego dochodu. Optymalny rozkład poszczególnych stawek podatku zostaje osiągnięty, gdy spełnia koncepcję sprawiedliwości. Jest także efektywny,

⁸³² A. Kargol-Wasiluk, *Teoria dóbr publicznych a paradygmat ekonomii sektora publicznego*, „Zarządzanie Publiczne” 2008, nr 5 (3), s. 106.

⁸³³ F. Grądzki, *System podatkowy...*, op.cit., s. 103-104.

bowiem powoduje, że całkowite obciążenie podatkiem jest tak niskie, jak jest to tylko możliwe⁸³⁴, oczywiście przy uwzględnieniu wcześniej przytoczonych założeń i zależności teoretycznego modelu optymalnego opodatkowania.

Literatura na temat teorii optymalnego opodatkowania, jak zauważa R. Dziemianowicz, jest bardzo obszerna⁸³⁵. Ważny wkład w rozwój teorii optymalnego opodatkowania wniósł zwłaszcza J.A. Mirrlees. W pracy pt. *An Exploration in the theory of Optimum Income Taxation*⁸³⁶ z 1971 r. przedstawił model, który do dzisiaj występuje w literaturze pod nazwą modelu Mirrleesa. W modelu tym opracowana została koncepcja nieliniowego opodatkowania dochodu, według której przeciętna stawka podatku może zmieniać się w takim samym stopniu, w jakim wzrasta dochód, podczas gdy marginalna stawka podatku pozostaje stała. Ważne jest, według J.A. Mirrlees'a, że sfinansowanie ubytków dochodów budżetowych, które spowodowane są występowaniem w konstrukcji prawnej podatku ulgami czy też innymi preferencjami podatkowym, możliwe jest poprzez podwyższenie marginalnych stawek podatku dochodowego w tych miejscach, gdzie będą występować najniższe straty efektywności. Na przykład przeważająca część ludzi otrzymuje dochody w przedziale średniego dochodu ogółem, a w związku z tym opodatkowanie dochodów tych jednostek (tej części bazy podatkowej) wyższymi marginalnymi stawkami podatkowymi spowodowałoby najwięcej tzw. strat efektywności. Zdaniem J.A. Mirrlesa średnie dochody powinny być opodatkowane według niższych marginalnych stawek podatkowych.

Reasumując, model Mirrlesa stanowi próbę połączenia opodatkowania progresywnego z tzw. ujemnym podatkiem dochodowym, gdzie marginalna stawka podatku jest stała, natomiast przeciętna stawka podatku wzrasta wraz z dochodem. Osoby o dochodach niższych niż wyznaczony otrzymują bezpośrednie państwowe subsydia. Obydwa skutki, zauważa R. Dziemianowicz, tj. progresywne opodatkowanie dochodów i ujemny podatek, „(...) znoszą się i w związku z tym opodatkowanie jest optymalne”⁸³⁷.

⁸³⁴ A. Kargol-Wasiluk, *Teoria dóbr publicznych...*, op.cit., s. 106

⁸³⁵ Szerzej: R. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 114; A.B. Atkinson, *Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect tax controversy*, [w:] "Canadian Journal of Economics" 1997, vol. X, no. 4; P.A. Diamond, J.A. Mirrlees, *Optimal Taxation and public Production: I and II*, [w:] "American Economic Review" 1971, vol. 61; P.A. Samuelson, *Theory of Optimal Taxation*, [w:] "Journal of Public Economics" 1986, vol. 30; A.B. Atkinson, J.E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill, London 1980. J. Slemrod, *Optimal Taxation and Optimal Tax System*, NBER, Working Paper, no. 3038, 1991; A. Breton, *Competitive Governments: An Economic Theory of Politics and Public Finance*. Cambridge University Press, Cambridge 1998.

⁸³⁶ J.A. Mirrlees, *An Exploration in the theory of Optimum Income Taxation*, "Review of Economic Studies" 1971, Vol. 38, s. 175-208, [za:] R. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...* op.cit., s. 114.

⁸³⁷ R. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 114-115.

4.4. Sprawiedliwość a opodatkowanie w nowej ekonomii instytucjonalnej

W pracach T. Veblena niezwykle trudno jest odnaleźć zagadnienia bezpośrednio odnoszące się do sprawiedliwości w opodatkowaniu. Niemniej jednak zważając na jego twórczość zauważyć można, że zagadnienie równości, a także sprawiedliwości, nie było mu obce. Wydaje się, że jego podejście do koncepcji sprawiedliwości sprowadza się do silnie interwencjonistycznego systemu podatkowego, w którym istotne jest gromadzenie dochodów budżetowych – przede wszystkim poprzez opodatkowanie bogatych – na potrzeby polityki socjalnej. Co więcej, ostentacyjna konsumpcja w jego rozważaniach uchodzi za szczególnie pejoratywny aspekt gospodarki kapitalistycznej. Zatem, jak się wydaje, można przyjąć, że opodatkowanie ostentacyjnej konsumpcji jest przejawem – w veblenowskim duchu – zasady równości, ponieważ za sprawiedliwe należałoby uznać ograniczenie „próżniactwa” bogatej części społeczeństwa.

W nowej ekonomii instytucjonalnej podkreśla się, że zadaniem tworzonych przez ustawodawcę instytucji jest m.in. „(...) regulowanie zachowań jednostek, podmiotów rynkowych..., tworzenie standardów postępowania dla typowych sytuacji, organizowanie przepływu informacji, które zawierają się w pojęciu społecznej koordynacji działania”. Przy tym, w procesie legislacji niezwykle ważne jest stworzenie takich ram prawnych, które zmniejszają koszty transakcyjne oraz zawodność państwa jako instytucji. Ujmując to nieco inaczej, państwo – z perspektywy nowych instytucjonalistów – podejmuje się tworzenia instytucji opartych na aksjologicznych fundamentach (m.in. koncepcji sprawiedliwości), które „(...) powstają z potrzeby normowania stosunków społecznych”⁸³⁸.

W świetle nowej ekonomii instytucjonalnej ustawodawca, podejmując decyzje dotyczące konstrukcji zarówno całego systemu podatkowego, jak i poszczególnych podatków, kieruje się m.in. systemem wartości, a w tym, jak zauważa B. Zbroińska „(...) narodowym pojmowaniem sprawiedliwości”⁸³⁹. Ważnym aspektem w instytucji podatku dochodowego – z perspektywy nowej ekonomii instytucjonalnej – jest zapewnienie przestrzegania zasady równości i powszechności opodatkowania. Jednak pamiętać należy, że nurt nowej ekonomii instytucjonalnej akceptuje indywidualizm w podejściu do teorii i metodologii badań, dlatego ważne miejsce w tej teorii zajmuje swoboda kształtowania konstrukcji podatku w poszczególnych krajach, a także regionach. Różnice kulturowe, a więc i różne systemy wartości, powodują potrzebę innego podejścia do koncepcji sprawiedliwego podatku. Na przykład w krajach skandynawskich powszechnie akceptowalne jest wysokie i progresywne opodatkowanie dochodu, podczas gdy

⁸³⁸ B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...*, op.cit., s. 98.

⁸³⁹ Ibidem, s. 99.

w krajach anglosaskich historycznie ukształtowany system wartości spowodował legitymizację jedynie niskich podatków (szerzej na ten temat w rozdziale 2).

Wspomniane koszty transakcyjne – w instytucji podatku – są tzw. kosztami koordynacji, której głównym celem jest pobór podatku (funkcja fiskalna). Koordynacja jest związana z różnego rodzaju działaniami wynikającymi z potrzeby zaangażowania zasobów zarówno pieniężnych, jak i niepieniężnych, a także wprowadzania rozwiązań opartych m.in. na przyjętej przez danego ustawodawcę koncepcji sprawiedliwości. Jak można zaobserwować, koncepcji tej nie daje się całkowicie zobiektywizować w sferze rzeczywistej gospodarowania⁸⁴⁰. B. Zbroińska zauważa, że ustawodawca najczęściej podejmuje się „(...) wprowadzania rozwiązań godzących preferencje społeczne”⁸⁴¹, co oznacza próbę spełniania różnorodnych oczekiwań społecznych, wśród odrębnych grup. Problematyka ta na gruncie podatku dochodowego sprowadza się do pozafiskalnych funkcji podatku, a więc przeważnie do różnych preferencji podatkowych, które zastosowano w prawnej konstrukcji podatku. Dlatego właśnie koszty koordynacji w sferze opodatkowania dochodów osobistych nie są jednorodne, najczęściej mają złożoną strukturę, co przeważnie wynika z rosnącego katalogu ulg podatkowych, a także różnorodnego opodatkowania zależnie od źródła dochodu [mój tekst]. Co więcej, w nowej ekonomii instytucjonalnej wyraźny akcent kładzie się na to, że koszty koordynacji można wyrazić w jednostkach pieniężnych, ale część z nich stanowi niemierzalną stratę dobrobytu tzw. *excess bourden*.

Znamiennym przykładem kosztów, które z perspektywy nowej ekonomii instytucjonalnej są dobrze zauważalne, mogą być nieotrzymane dochody podatkowe z powodu zastosowania ulg podatkowych. To specyficzne koszty określane mianem *tax expenditures*⁸⁴². Preferencyjne traktowanie wybranych podmiotów stanowi zaprzeczenie analizowanej w niniejszej pracy zasady równości i powszechności opodatkowania. Złożoność i skomplikowanie, które wzrastają wraz z kolejnymi preferencjami podatkowymi, powodują, że koszty koordynacji w systemie opodatkowania stają się coraz wyższe, ponieważ implementacja danej preferencji podatkowej często wymaga dodatkowych regulacji prawnych, nie tylko w jednej ustawie podatkowej, ale także w synchronizacji przepisów w innych aktach prawnych.

⁸⁴⁰ Oczywiście wspomnieć należy, że względna neutralność systemu podatkowego nawiązuje do koncepcji równości i powszechności opodatkowania. Co oznacza, że im bardziej realizowane są te koncepcje, tym konstrukcja prawna podatku bliższa jest koncepcji sprawiedliwości.

⁸⁴¹ B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...*, op.cit., s. 102.

⁸⁴² *Tax expenditures* nie ma dokładnego odpowiednika w polskiej literaturze przedmiotu. Jednoznaczne określenie tego terminu jest trudne ze względu na różnorodne podejście w poszczególnych krajach do zagadnień podatkowych. Przeważnie poprzez *tax expenditures* określa się specyficzne koszty podatkowe, „(...) które wprowadzie różnią się w sposób wyraźny od bezpośrednich wydatków poza budżetowych, ale są traktowane jako ich substytut”. Czasami *tax expenditures* określane są jako wydatki poza budżetem lub utracone dochody budżetowe. R. Dziemianowicz, *Efektywność opodatkowania...*, 2007, s. 100; szerzej R. Dziemianowicz (red.), *Tax Expenditures. Jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej*, Wydawnictwo CeDeWu.pl, Warszawa 2015.

Utracone w wyniku wykorzystania preferencji podatkowych dochody budżetowe stanowią jedną z miar „(...) kosztów organizowania życia kolektywnego i realizowanej doktryny państwa dobrobytu”⁸⁴³, a więc i przyjętej przez ustawodawcę danej koncepcji sprawiedliwości (do realizacji, której wykorzystywany jest m.in. podatek dochodowy). Rozwiązania dotyczące konstrukcji podatku dochodowego oparte na koncepcji akceptowanego systemu wartości w danym społeczeństwie wyrazić można poprzez „preferencję” względem tzw. sprawiedliwości poziomej (opodatkowanie proporcjonalne) lub sprawiedliwości pionowej (opodatkowanie progresywne)⁸⁴⁴.

Nowa ekonomia instytucjonalna kładzie wyraźny akcent na finansowe skutki implementacji przyjętej przez ustawodawcę koncepcji sprawiedliwości w konstrukcji prawnej podatku dochodowego. Na przykład w sytuacji, gdy cele polityki społecznej (np. pomoc na wychowanie dzieci, wsparcie mieszkaniowe, czy rehabilitacyjne) wbudowywane są w konstrukcję prawną podatku dochodowego, to z perspektywy nowych instytucjonalistów preferencje te porównać można do nawet do takich skutków (następstw) jak podwyższenie stawki podatkowej. Odejście od zasady równości opodatkowania na rzecz społecznych i socjalnych aspektów w konstrukcji podatku, powoduje – wraz z upływem czasu – że grupy społeczne nieobjęte preferencjami najczęściej płacą coraz wyższe podatki⁸⁴⁵, aby zrekompensować utratę dochodów budżetowych, które niezbędne są do zrealizowania założonego programu polityki fiskalnej.

Przedstawiciele nowej ekonomii instytucjonalnej postulują, by konstrukcja prawna podatku z jednej strony minimalizowała koszty transakcyjne, a z drugiej respektowała założenie, że „(...) nadrzędnym celem wprowadzania instytucji jest wypełnianie przez nie funkcji i wysyłanie zaprojektowanych bodźców”⁸⁴⁶. W kontekście podatku chodzi przede wszystkim o jego funkcję fiskalną. Konstrukcja prawna podatku powinna być natomiast oparta na zasadzie powszechności i równości, a także „prostocie”, a więc ograniczeniu preferencji podatkowych. Są to założenia, które wpływają na wspomniany w rozdziale 2 względnie neutralny podatek.

Warto zauważyć, że kryterium oceny konstrukcji prawnej podatku w świetle nowej ekonomii instytucjonalnej jest podobne do tego w teorii optymalnego opodatkowania, przy czym w teorii optymalnego opodatkowania istotne jest równoważenie kosztów mniejszej efektywności poprzez społeczne efekty redystrybucji, co wpływa na realizację sprawiedliwości, a także minimalizację straty dobrobytu. Natomiast w nowej ekonomii instytucjonalnej główny akcent

⁸⁴³ B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...*, op.cit., s. 106.

⁸⁴⁴ Ibidem, s. 103.

⁸⁴⁵ Ibidem, s. 106-107.

⁸⁴⁶ Ibidem, s. 104.

położony jest na koszty transakcyjne, które są nieodłącznym elementem tworzonych instytucji. Jak zauważa B. Zbroińska, obie teorie mogą się uzupełniać. Zarówno teoria optymalnego opodatkowania, jak i nowa ekonomia instytucjonalna, przyjmują *a priori* abstrakcyjne założenia. Przykładowo w ekonomii dobrobytu są to: kryteria straty dobrobytu, a przede wszystkim istnienie funkcji dobrobytu, wg. której oceniany jest system podatkowy. Im mniejsze straty dobrobytu, tym “lepszy” jest dany podatek. Z kolei w nowej ekonomii instytucjonalnej abstrakcyjna (w zakresie kosztów niepieniężnych bądź tzw. kosztów efektywności) jest minimalizacja kosztów transakcyjnych, które nieodłącznie występują wraz z funkcjonującymi instytucjami. To szczególnie ważne zagadnienie w kontekście reformowania podatku dochodowego, które w świetle nowej ekonomii instytucjonalnej pochłania znaczne koszty. Niemniej można dostrzec, że obie teorie „poszukują” możliwie najlepszych⁸⁴⁷, a więc i racjonalnych rozwiązań dotyczących podatku dochodowego.

Instytucje prawa podatkowego, jak pisze B. Zbroińska, które składają się na całość systemu podatkowego, stanowią efekt wyboru publicznego. Taką perspektywę badawczą wskazuje teoria wyboru publicznego, która stanowi jeden z nurtów nowej ekonomii instytucjonalnej. Zgodnie z teorią wyboru publicznego w instytucji podatku, a więc i całej jego konstrukcji prawnej skupiają się wartości, preferencje społeczne ukształtowane na gruncie tradycji, kultury, a także innych wydarzeń historycznych danej zbiorowości⁸⁴⁸. W teorii wyboru publicznego płacone podatki stanowią „cenę” ponoszoną w zamian za prawo jednostek do korzystania z otoczenia instytucjonalnego ukształtowanego przez państwo⁸⁴⁹. Relacja ta opiera się na tzw. kontrakcie podatkowym, którego mechanizm dobrze obrazuje wspomniana w rozdziale 3 „(...) pragmatyka demokracji parlamentarnej, gdzie wybór publiczny, dotyczący [podatkowych] obciążeń społeczeństwa... dokonuje się w głosowaniu”⁸⁵⁰. Zagadnienie to dotyczy również innych aspektów, w których wybór publiczny ma istotny wpływ na politykę wydatków publicznych, proporcji dóbr prywatnych i publicznych, wyrównywania dysproporcji rozwarstwienia dochodowego, a przede wszystkim źródeł finansowania – przyjętych za istotne – wydatków publicznych⁸⁵¹.

Nakładanie podatków nawet w warunkach sprawnie funkcjonującego państwa demokratycznego może prowadzić – co akcentuje teoria wyboru publicznego – do poczucia niesprawiedliwości związanej z ponoszeniem ciężarów podatkowych. Realizacja postulatów

⁸⁴⁷ Ibidem, s. 104.

⁸⁴⁸ Ibidem, s. 99.

⁸⁴⁹ B. Zbroińska, *Koszty transakcyjne skarbowości...*, op.cit., s. 41.

⁸⁵⁰ Ibidem, s. 40.

⁸⁵¹ Ibidem, s. 40.

przedstawianych przez 51% wyborców może powodować niezadowolenie pozostałej części, tj. 49% społeczeństwa⁸⁵². Jak zauważa J. Wilkin, wynika to z „(...) brak[u] akceptacji podatków w systemie wartości jednostki”⁸⁵³, co spowodowane może być dezaprobatą działań podejmowanych przez państwo w stosunku do obywateli. Przykładem może być „(...) państwo wyzysku, realizujące wrogie cele wobec społeczeństwa, posługujące się podatkami jako narzędziem ucisku”⁸⁵⁴, które w naturalny sposób będą budzić negatywne nastawienie obywateli wobec państwa. Zatem należy przyjąć za J. Wilkinem, że system podatkowy, który wykorzystywany jest jedynie w interesach kierowanych w stronę wybranych klas społecznych „(...) zaprzecza zasadom równości i powszechności”⁸⁵⁵. Co więcej, zdaniem J. Buchanana, gdy dochody podatkowe przeznaczone są na nieetyczne cele, tj. agresję militarną, prześladowanie mniejszości narodowych i etnicznych lub marnotrawione są na dostarczanie dóbr publicznych niskiej jakości, społeczeństwo uznając takie działania za niesprawiedliwe ma moralne uzasadnienie do podjęcia próby obejścia prawa podatkowego⁸⁵⁶.

Na gruncie teorii wyboru publicznego ukształtowane zostały instrumenty, które pozwalają zobrazować wspomniane wyżej poczucie (nie)sprawiedliwości związanej z płaceniem podatków. W tym kontekście warta uwagi jest koncepcja medianowego wyborcy⁸⁵⁷. W demokratycznych uwarunkowaniach podejmowania decyzji publicznych tzw. medianowy wyborca i jego „zgoda” pozwala uzyskać niezbędną większość głosów, co może oznaczać wprowadzenie do systemu podatkowego odpowiednich rozwiązań redystrybucyjnych m.in. tych, które mają na celu zapewnienie równości opodatkowania.

Powyższa koncepcja ukazuje swoistość mechanizmu wyboru publicznego, w którym medianowy wyborca umożliwia podział ogółu głosujących wyborców na dwie grupy: pierwszą, która opowiada się za przyjęciem danych regulacji oraz drugą, która odrzuca proponowane rozwiązania. Wymownym przykładem tego demokratycznego mechanizmu jest to, że osoby o

⁸⁵² E. Sanecka, *Sprawiedliwość czy równość opodatkowania – czy możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? Perspektywa psychologiczna i ekonomiczna*, „Rynek – Społeczeństwo – Kultura” 2013, nr 1, s. 10.

⁸⁵³ J. Wilkin, *Teoria wyboru publicznego – homo oeconomicus w sferze polityki* [w:] Wilkin J., red., *Teoria wyboru publicznego. Główne nurty i zastosowania*, Wydawnictwo naukowe Scholar, Warszawa 2012, [za:] E. Sanecka, *Sprawiedliwość czy równość...*, op.cit., s. 10.

⁸⁵⁴ J. Wilkin, *Teoria wyboru publicznego...*, op.cit., s.10.

⁸⁵⁵ Ibidem.

⁸⁵⁶ J.M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, [za:] E. Sanecka, *sprawiedliwość czy równość...*, op.cit., s. 10

⁸⁵⁷ Koncepcja medianowego wyborcy „(...) umożliwia wskazanie charakterystyki wyróżnionego decydenta wśród zbiorowości decydentów uporządkowanych według pożądanego kryterium. Kryterium uporządkowania wyborców może być dochód, jeżeli rozważane będzie zastosowanie progresywnego opodatkowania dochodów, lub wiek, jeżeli przedmiotem decyzji będzie system zabezpieczenia emerytalnego A. Walasik, *Redystrybucja w teorii wyboru publicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 196; Szerzej R.D. Congleton, *The Median Voter Model*, [w:] C.K. Rowley, F. Schneider (red.), *The Encyclopedia of Public Choice*, Kluwer Academic Press, Dordrecht – Boston 2004.

dochodach niższych niż medianowy wyborca będą głosować za progresywnym podatkiem dochodowym (jako tym realizującym ich wewnętrzne poczucie sprawiedliwości) Natomiast osoby o wyższych dochodach najprawdopodobniej odrzucą – uznając za niesprawiedliwą – tę konstrukcję prawną podatku⁸⁵⁸. To zagadnienie związane jest, jak zauważa M. Ratajczak, z niekorzystnym dla ogółu społeczeństwa zjawiskiem pogoni za rentą (*rent-seeking*). Ekonomiści szkoły wyboru publicznego zwracają uwagę, że jedyną metodą na skuteczne przeciwdziałanie temu – (nie)sprawiedliwemu – zjawisku jest ograniczenie redystrybucyjnej funkcji finansów publicznych do minimum⁸⁵⁹, a także zapewnienie sprawnego mechanizmu społecznej kontroli⁸⁶⁰.

Znamienici teoretycy ekonomii wyboru publicznego – J.M. Buchanan, G. Tullock – wskazują, że grupy interesu aktywizują się, gdy „(...) oczekiwane korzyści ze zmiany reguł (instytucji), które można osiągnąć środkami politycznymi, są wyższe niż inwestycje w organizację zbiorowego działania”⁸⁶¹. Proces ten przybrał na sile, jak zauważa A. Ząbkowicz, w XX w. Na przestrzeni tego okresu znaczenie sektora publicznego wzrastało, a przede wszystkim istotnie zwiększało się w porównaniu z sektorem prywatnym. Kontynuując, im większy będzie zakres udziału państwa w sferze gospodarczej, tym prawdopodobnie większa będzie aktywność polityczna grup interesu (nacisku). Stąd też we współczesnej sferze gospodarczej coraz częściej zaobserwować można funkcjonowanie potężnych organizacji biznesu, które powiązane są, a przynajmniej pośrednio, z zorganizowanymi grupami politycznego nacisku⁸⁶².

Reasumując, badacze szkoły wyboru publicznego swoją uwagę koncentrują przede wszystkim na jednym szczególnym aspekcie działalności grup nacisku, mianowicie na poszukiwaniu dochodów rentowych, których źródłem nie jest wkład ekonomiczny, jak miało to miejsce w tradycyjnej ekonomii, a układ polityczny⁸⁶³. Działania prowadzone przez tzw. grupy interesu „dewastują” też zawarty między państwem a podatnikami kontrakt podatkowy. Celem kontraktu jest m.in. stworzenie w zamian za płacony podatek „dobrego” otoczenia instytucjonalnego, które skierowane jest w stronę społecznych preferencji, a nie pragmatycznie wybranych organizacji sektora biznesu. Zauważyć należy, że *rent-seeking* to zjawisko niweczące nie

⁸⁵⁸ A. Walasik, *Redystrybucja w teorii...*, op.cit., s. 196-197.

⁸⁵⁹ Szerzej A. Wildowicz, *Redystrybucja w kontekście...*, op.cit., s. 81.

⁸⁶⁰ M. Ratajczak, (red.), *Współczesne teorie ekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012, s. 155.

⁸⁶¹ J. M. Buchanan, G. Tullock, *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, The University of Michigan Press, Ann Arbor 1997 za: A. Ząbkowicz, *Współczesna ekonomia...*, op.cit., s. 813; D. C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, New York 1990; M. Olson, *The Logic of Collective Action. Public Goods and the Theory of Groups*, Harvard University Press, Cambridge Mass., 1977.

⁸⁶² A. Ząbkowicz, *Współczesna ekonomia...*, op.cit., s. 795-823.

⁸⁶³ Ibidem, s. 813.

tylko zasady równości i powszechności opodatkowania, ale przede wszystkim względną neutralność i szeroko rozumianą koncepcję sprawiedliwości.

Z uwagi na powyższe, należy przyjąć za B. Zbroińską, że w teorii wyboru publicznego, „(...) [m]ając do wyboru różne kombinacje instytucji pełniących te same funkcje, lepszym rozwiązaniem jest ta, która generuje mniejsze koszty transakcyjne”⁸⁶⁴, a także – co podkreślają J.M. Buchanan i G. Tullock – „(...) kryterium wyboru publicznego sprowadza się do wyboru układu instytucji minimalizującego koszty (lub maksymalizującego korzyści) życia w kolektywie”⁸⁶⁵.

Podsumowując, teoretycy ekonomii wyboru publicznego opowiadają się za koncepcją państwa ograniczonego, będącego integralnym elementem społeczeństwa, w którym niezwykle ważną rolę pełni kontrakt podatkowy. System podatkowy w tym nurcie ekonomii pełni funkcję fiskalną, zapewniając sprawny pobór podatków. Teoria wyboru publicznego wyraźnie akcentuje, że teoria ekonomii to nie tylko teoria indywidualnych wyborów, ale także kolektywnych. Natomiast poszczególne jednostki wykazują skłonność do działania, które analizować należy nie tylko w kontekście wymiany *stricto* ekonomicznej, ale również politycznej. Zgodnie z tym podejściem, decydenci polityczni mogą kierować się interesem publicznym, a także maksymalizacją indywidualnej (własnej) użyteczności, która sprowadza się do własnego interesu politycznego. Pomimo, że w teorii wyboru publicznego nie kontestuje się potrzeby wsparcia biednych jednostek poprzez m.in. transfery socjalne, to generalny postulat sprowadza się do możliwie ograniczonej działalności państwa (tj. niewielkiego udziału państwa w gospodarce), bowiem to ogranicza możliwości decyzyjne (rolę) polityków, a tym samym zmniejsza ryzyko ich błędnego działania i pokusy nadużycia. Powyższe założenia ukazują liberalne, tj. wolnościowe, podejście teorii wyboru publicznego do sfery opodatkowania. Można również przyjąć, że ukształtowany na powyżej wskazanym fundamencie kontrakt podatkowy spełnia zasadę równości i powszechności, a więc wpisuje się w koncepcję sprawiedliwości.

Teoretyczny dorobek nowej ekonomii instytucjonalnej przejrzystość ukazuje, że funkcjonowanie, w tym reformowanie instytucji podatku, nie pozostaje bez wpływu na koszty transakcyjne. Zauważyć można, że nadmierna „chęć” usprawnienia podatku może prowadzić do zbędnego skomplikowania, tj. złożoności, funkcjonujących przepisów podatkowych, co – jak zauważa Elżbieta Sanecka – przekłada się na postrzeganie podatków jako niesprawiedliwych,

⁸⁶⁴ B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...*, op.cit., s. 102.

⁸⁶⁵ J. M. Buchanan, Tullock G., *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, The University of Michigan Press, Ann Arbor 1997, s. 304-305, [za:] A. Ząbkowicz, *Współczesna ekonomia...*, op.cit., s. 813

a nawet skutkuje zwiększeniem zjawiska ucieczki od podatków⁸⁶⁶. Istotnie wpływa to na powszechność opodatkowania. Nowa ekonomia instytucjonalna z jednej strony włącza w badania zagadnienia, które niegdyś zostały poruszane przez klasyków (m.in. problematykę sprawiedliwości). Z drugiej, akceptując zagadnienia dotyczące empirii dobrze ukazuje, że idealny system opodatkowania nie istnieje, a koszty transakcyjne są szczególnie ważnym elementem podstawowej, tj. fiskalnej funkcji podatku. Co więcej, nie zawsze – jak podkreśla R. Dziemianowicz – „(...) maksymalizowanie dochodów przy jednoczesnym «kreowaniu» sprawiedliwego podziału dochodów i bogactwa jest korzystne”⁸⁶⁷, ponieważ – jak pisze N. Gajl – podatki „(...) pociągają [za sobą przyp.aut]... ograniczenie działalności podatników, a nawet naruszenie podstawy ich działalności”⁸⁶⁸.

⁸⁶⁶ E. Sanecka, *Sprawiedliwość czy równość...*, op.cit.

⁸⁶⁷ R. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 35.

⁸⁶⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 25, za: Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 35.

Rozdział 5. Etyczny wymiar opodatkowania dochodów osobistych w Polsce

*Spółeczeństwo zniesie wzmożone ciężary podatkowe, o ile będzie miało świadomość, że władze skarbowe działają z należytą bezstronnością i dążą do równomierności obciążenia podatkowego*⁸⁶⁹.

5.1. Kryteria oceny konstrukcji podatku

Nad kształtem „dobrego podatku” badania prowadzone są od wieków. Podejście do konstrukcji podatku, którego fundamenty były oparte na zasadach oraz wartościach ekonomicznych zależało m.in.: od uwarunkowań historycznych, a także jak pisze R. Dziemianowicz „(...) obowiązującego i powszechnie akceptowanego nurtu ekonomii”. Oznacza to, że „(...) zmieniał się *consensus* co do zasad opodatkowania i kryteriów oceny”, czy też pożądaných cech konstrukcji „dobrego podatku”. W literaturze przedmiotu zasadniczo można wyróżnić trzy następujące podejścia⁸⁷⁰:

- podejście tradycyjne polega na określeniu ogólnych zasad opodatkowania, a następnie na ocenie systemów podatkowych poprzez pryzmat tych zasad,
- podejście oparte na teorii optymalnego opodatkowania, które weryfikuje systemy podatkowe z punktu widzenia maksymalizacji funkcji dobrobytu,
- podejście oparte na założeniach ekonomii instytucjonalnej, według której najlepszym systemem podatkowym jest ten, który pozwala na uzyskanie maksymalnych wpływów podatkowych.

W piśmiennictwie polskim –z okresu pierwszej połowy XX wieku – także można odnaleźć prace, poświęcone problematyce dobrego podatku. Poza pracą pt. *Nauka Skarbowości...* Stanisława Głębińskiego⁸⁷¹ warto przytoczyć w tym miejscu też inne opracowania

⁸⁶⁹ Steczkowski, [za:] R. Langrod, *Program Redakcji*. „Sprawy podatkowe” 1921, zeszyt 1, s. 3

⁸⁷⁰ R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 72.

⁸⁷¹ S. Głębiński, *Nauka skarbowości: z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicyi*, Wydawnictwo Drukarnia „Słowa Polskiego”, Lwów 1911, <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/> (dostęp: 26.08.2021)

znamienitych profesorów z tego okresu, takich jak: Henryk Radziszewski (1873-1923)⁸⁷²; Roman Rybarski (1887-1942)⁸⁷³, czy Adam Krzyżanowski (1873-1963)⁸⁷⁴.

Studując przytoczone piśmiennictwo dostrzegamy, że już wówczas na kartach literatury pojawiały się pierwsze wzmianki – na gruncie Nauki Skarbowości – o kryteriach oceny podatku⁸⁷⁵. Przykładowo w pracy S. Głębińskiego słowo racjonalny w kontekście podatków pojawia się dwukrotnie. To słowo, które w kolejnych dekadach zostało użyte w kontekście systemów podatkowych, tj. racjonalnego systemu podatkowego. Z perspektywy lat zauważyć można, że wniesiony przez ówczesnych badaczy wkład do teorii opodatkowania, nie tylko nie stracił na wartości, ale jest wciąż aktualny. Przykładem tego są liczne cytowania, które odnaleźć można we współczesnym piśmiennictwie. Co więcej, koncepcje racjonalnego systemu podatkowego na przestrzeni dekad połączono z neutralnością systemu podatkowego.

Eryk Wojciechowski w opracowaniu pt. *Systemy podatkowe...*, opierając się m.in. na pracach francuskich badaczy, przybliży aspekt racjonalności systemu podatkowego. Racjonalnemu systemowi przypisuje dwie podstawowe zasady, tj. powszechność i równość opodatkowania. Spostrzeżenie na arenie międzynarodowej wywodzą się z traktatu *La Dîme royale* marszałka Francji Sebastiana de Vauban (1633-1707). S. de Vauban zwracał uwagę, że prowadzone reformy podatkowe powinny być ukierunkowane w stronę racjonalnego systemu podatkowego, który charakteryzuje się zniesieniem „(...) wielkich przywilejów podatkowych”. Poza tym, postulował wprowadzenie dziesięciny królewskiej (fr. *dîmeroyale*) obejmującej wszystkich obywateli państwa odpowiednio względem otrzymywanych dochodów⁸⁷⁶. Warto zauważyć, że twórczość marszałka S. de Vaubana jest charakterystyczna dla okresu oświecenia. Powszechnie przyjętym nurtem polityczno-ekonomicznym w tym okresie był liberalizm klasyczny. Fundamenty racjonalnego systemu podatkowego przetrwały od okresu oświecenia do współczesności⁸⁷⁷. W ostatnich dekadach XX w. poza racjonalnym podatkiem coraz częściej badacze zwracali uwagę na to, że podatek powinien być neutralny. W zagadnieniu tym nie

⁸⁷² H. Radziszewski, *Polska idea ekonomiczna*, Wydawnictwo M. Arcta, Warszawa, 1918.

⁸⁷³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, <https://www.wbc.poznan.pl/> (dostęp 15.10.2021).

⁸⁷⁴ A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Wydawca Fiszer i Majewski, Poznań 1923, <https://www.wbc.poznan.pl/> (dostęp 15.10.2021).

⁸⁷⁵ Autor ma świadomość, że to pewne uproszczenie, bowiem pierwsze kryteria należałoby przypisać zasadom A. Smitha. Wspominając o pierwszych kryteriach, autor ma na myśli kryteria, które powiązane z innymi elementami Nauki Skarbowości, a w kolejnych dekadach były wdrażane w Polskim ustawodawstwie w okresie międzywojennym.

⁸⁷⁶ E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, [w:] M. Wersalski, *System instytucji prawno finansowych PRL Tom III. Instytucje budżetowe*, Wydawnictwo Polskie Akademii Nauk, Zakład Narodowy imienia Ossolińskich, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1985, s. 132-133

⁸⁷⁷ We współczesnej literaturze, z uwagi na rosnący od wielu lat interwencjonizm państwowy, coraz trudniej jest odnaleźć powołania dotyczące racjonalnego, bądź względnie neutralnego systemu podatkowego.

pominięto liberalnego aspektu, który zakreśla cel stawiany przed podatkiem jedynie do funkcji fiskalnej.

Poprzez zagadnienie neutralności podatkowej należy rozumieć podatki, które nie wpływają na alokację czynników produkcji oraz gdy podatnicy nie kierują się przewidywanymi skutkami, jakie dla ich decyzji mają regulacje podatkowe. Współcześnie wiadome jest, że żaden podatek nie jest całkowicie neutralny⁸⁷⁸. Jak pisze Jerzy Harasimowicz, teoria neutralności podatkowej jest dzisiaj „(...) iluzją, niedającą się urzeczywistnić w praktyce”⁸⁷⁹. W innym miejscu J. Harasimowicz dodaje, że „(...) już sam fakt nałożenia podatku lub jego zniesienia obiektywnie działa bodźcowo lub hamująco”⁸⁸⁰. Z samej definicji podatek stanowi przeniesienie własności podatnika w posiadanie władzy publicznej⁸⁸¹. Natomiast władza publiczna musi zważać na to, jak stwierdza A. Gomułowicz, że „(...) prywatne zaspokojenie potrzeb wolno ograniczyć przez opodatkowanie tylko do takiego stopnia, jaki jest koniecznie niezbędny przy realizacji zadań publicznych”⁸⁸².

O neutralności podatkowej pisze również N. Gajl, podkreślając liberalne korzenie tej zasady. Opierając się na założeniach tej reguły, jedynym celem podatków powinno być zaspokojenie wydatków państwa, a nie realizacja, nawet w minimalnym zakresie, funkcji pozafiskalnych. Z takich założeń wynika, że konstrukcja podatku musi być prosta i pozbawiona elementów interwencjonistycznych. Oznacza to, że podatki powinny być niewysokie i obciążać obywateli w takim samym zakresie⁸⁸³. Współcześnie zasadę tę określa się mianem względnej neutralności, gdyż przy znacznej aktywności państwa absolutna neutralność nie jest raczej możliwa.

Względna neutralność podatkowa powinna stanowić swoistą „myśl przewodnią”, przy pomocy, której prawodawca wykorzystuje dorobek teorii opodatkowania podczas konstruowania podatku⁸⁸⁴. Podatek ukształtowany w ten sposób charakteryzuje się wewnętrzną spójnością. Neutralność w podatku dochodowym, jak definiuje A. Gomułowicz „(...) jest rozumiana,

⁸⁷⁸ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit., s. 60.

⁸⁷⁹ J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997. Księga jubileuszowa prof. dr. Leona Kurowskiego*, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 50; R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 35.

⁸⁸⁰ J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków...*, op. cit., s. 50

⁸⁸¹ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Wdawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007.

⁸⁸² A. Gomułowicz, *Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1995, zeszyt 1, s. 57.

⁸⁸³ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, op.cit., s. 137.

⁸⁸⁴ E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 115, 131; R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 71.

jako niedyskryminowanie podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji ekonomicznej(...). [Co przyp.aut.] przy uwzględnieniu postulatu sprawiedliwości należy odczytać jako postulat objęcia przedmiotem opodatkowania takich samych istotnych podatkowo zdarzeń bądź faktów i niestosowania preferencji podatkowych”. Poza *stricto* doktrynalnym podejściem, według badań przeprowadzonych przez A. Gomułowicza przesłanki świadczące o [względnie przyp.aut.] neutralnej konstrukcji podatku to⁸⁸⁵:

- minimalizacja obciążeń podatkowych,
- preferowanie podatków o stawkach stałych,
- preferowanie podatków pośrednich,
- realizacja zasady równości i powszechności opodatkowania,
- minimalizacja obciążeń podatkowych dochodów z kapitału,
- minimalizacja obciążeń podatkowych dochodów przedsiębiorcy,
- niedyskryminowanie żadnej grupy społecznej lub zawodowej przez podatek.

Tworzenie podatku, o racjonalnych, naukowych fundamentach wymaga od ustawodawcy świadomego podejścia. Doskonale ujmuje to Cezary Kosikowski. W opracowaniu pod wymownym tytułem *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników* pisze „władza publiczna powinna być świadoma przede wszystkim generalnych właściwości podatków⁸⁸⁶”.

W kanonicznym opracowaniu pt. *Ekonomia sektora publicznego* autorstwa Josepha E. Stiglitz odnaleźć można zdefiniowane zasady opodatkowania⁸⁸⁷, które powinny być zaimplementowane do konstrukcji – racjonalnego, opartego na naukowych badaniach – podatku dochodowego. Opierając się na pracy amerykańskiego noblisty należy przyjąć, że konstrukcja „dobrego podatku” powinna uwzględniać następujące zasady⁸⁸⁸:

- zasadę ekonomicznej efektywności, zgodnie z którą nie powinien wywoływać niekształceń w efektywnej alokacji zasobów. Stiglitz zwraca uwagę, że o ile to jest możliwe, to podatek powinien być wykorzystywany do zwiększania efektywności. Dokładnie o tym wspomina na jednej z kart *Ekonomii sektora...* pisząc „(...) właściwie to nie ma takiej ważnej decyzji o alokacji zasobów w naszej gospodarce, na którą podatki nie wpływałyby w taki lub inny sposób”. W podatku dochodowym na decyzje podatnika ważny wpływ wywiera marginalna stawka podatku.

⁸⁸⁵ A. Gomułowicz, *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa, 2016, s. 356-358.

⁸⁸⁶ C. Kosikowski, *Podatki problem...*, op.cit., s. 21

⁸⁸⁷ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 553.

⁸⁸⁸ *Ibidem*, s. 552-574.

- zasadę prostoty administracyjnej, zgodnie z którą koszty funkcjonowania systemu podatkowego (tzw. *tax transaction costs*) powinny być niskie; co w praktyce, jak i teorii opodatkowania przejawia się prostą konstrukcją podatku, której efektem są niskie koszty poboru podatku, zarówno po stronie podatnika, jak i administracji skarbowej,
- zasadę elastyczności, zgodnie z którą podatek wobec zmieniających się uwarunkowań społeczno-gospodarczych powinien – najlepiej automatycznie – być dostosowywany do zmieniającej się koniunktury. W kontekście podatku dochodowego warto wspomnieć o szczególnym znaczeniu inflacji, co przekłada się przede wszystkim na kwotę wolną od podatku oraz poszczególne szczeble progresji podatkowej. Warto zwrócić uwagę, że w przeszłości stosowano już tego rodzaju instrumenty. I tak, kwotę wolną od podatku ustalano w proporcji do przeciętnych (średnich) zarobków, jako rozwiązanie zarówno elastyczne, jak i sprawiedliwe wobec społeczeństwa.
- zasadę odpowiedzialności politycznej, zgodnie z którą konstrukcja podatku powinna być przejrzysta, co w praktyce podatkowej przejawia się regulacjami prostymi w interpretacji, tj. przejrzystością materii prawa. Przykładowo, obciążenia podatkowe muszą być precyzyjnie określone, pozbawione tzw. ukrytych podatków np.: pod ułudną nazwą „opłaty”, a także nie pozostawiać „zbędnego miejsca” do nadinterpretacji zarówno po stronie organów kontrolujących, jak i podatników próbujących uchylać się przed opodatkowaniem. Nieprzestrzeganie wskazanych w tym punkcie aspektów zdaniem J.E. Stiglitz stanowi wykorzystywanie przez państwo nieświadomości obywateli⁸⁸⁹.
- zasadę sprawiedliwości, w przypadku której J.E. Stiglitz wskazuje szerokie spektrum wyborów i dylematów stojących przed prawodawcą podczas konstruowania podatku. Najogólniej zasada sprawiedliwości odnosi się do równego traktowania jednostek o takich samych cechach, a także zwraca uwagę na subiektywne (psychologiczne) poczucie sprawiedliwości. W przypadku podatku oznacza to, że nie tylko podatek musi być sprawiedliwy, ale „(...) i powinien być postrzegany jako taki (sprawiedliwy

⁸⁸⁹ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 563; Jak zauważa J.E. Stiglitz, określenie przejrzystości nabiera znaczenia dopiero z perspektywy czasu. Noblista opisuje to na przykładzie głośnych afer finansowych w Stanach Zjednoczonych. W Polsce aktualnie toczy się debata, w której z jednej strony forsuje się przekaz o obniżaniu podatków dochodowych tj. obniżenie stawki podatku dochodowego, wyłączenie spod opodatkowania osoby do 26 roku życia otrzymujące dochody z tytułu pracy; podwyższenie kwoty wolnej od podatku. Po drugiej stronie forsowanego wobec „opinii publicznej” – tym razem ukrytego przekazu odnaleźć można wprowadzone na przestrzeni jedynie kilku lat około 40 nowych regulacji dot. podatków lub opłat, które *sensu stricto* mają charakter podatku. Stąd też niezmiernie ważną, aczkolwiek „niepozorną” zasadą jest odpowiedzialność i definiowana przez J.E. Stiglitzą tzw. wartość polityczna sprowadzająca się do zaufania, że prawodawca nie wykorzystuje nieświadomości obywateli; J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 563-564.

autor)⁸⁹⁰. Poza sprawiedliwością w ujęciu sprawiedliwości poziomej i pionowej J.E. Stiglitz zwraca uwagę, że rozpatrując dylematy związane z zagadnieniem egalitaryzmu w konstrukcji podatku warte uwagi jest podejście oparte na funkcji dobrobytu społecznego Rawlsa.

Warto dodać, że prosty system opodatkowania to nie tylko niskie koszty, które bezpośrednio można wyrazić w ujęciu wartościowym, tj. w środkach pieniężnych. Prosty podatek powinien odpowiadać pożądanym cechom systemu podatkowego. Taka konstrukcja podatku zapewnia transparentność, a poprzez to odpowiedzialność polityczną i większą przewidywalność obciążeń podatkowych. W transparentnym podatku trudniej jest o dodatkowe „ukryte koszty (obciążenia)”. Poza tym, w prostej, tj. zwartej konstrukcji badacze, ale też społeczeństwo ma szansę na poznanie struktury danego podatku, a także weryfikację czy podatek spełnia powszechność i równość opodatkowania. Z tego punktu widzenia prosty podatek to nieodłączna cecha racjonalnego czy też względnie neutralnego podatku.

Konstatując, konstrukcja podatku powinna opierać się na zmiennych – jak pisze J.E. Stiglitz – „obserwowalnych”. W podatku dochodowym to m.in.: przychód, dochód, wydatki, ale także, jak w podatku pogłównym „osoby”. Z rachunkowego punktu widzenia to zmienne, na których obliczenia powinny przebiegać stosunkowo prosto. Jednakże, zdaniem J.E. Stiglitz wiele wskazanych wyżej pojęć sprowadza się „(...) bardziej do ogólnej dyskusji filozoficznej (np. dobrobytu) nie daje się bezpośrednio [z]mierzyć”. Twierdzenie to J.E. Stiglitz dowodzi w części opracowania poświęconej *Teorii opodatkowania*. Wspomnieć należy o dylematach, które J.E. Stiglitz analizuje, takich jak: „przypadek bliźniąt”⁸⁹¹; „siostry Roztropnej i Nieroztropnej”⁸⁹², czy „braci Rozrzutnika i Sknery”⁸⁹³. Co więcej, podejścia wskazane również przez J.E. Stiglitz, które oparto na utylitaryzmie lub funkcji dobrobytu społecznego Rawlsa nie rozwiązują całkowicie dylematów stojących przed prawodawcą w kontekście „dobrego podatku”. Zarówno w praktyce podatkowej, jak również na gruncie teorii opodatkowania, niemożliwe jest idealnie precyzyjne (całkowite) zsumowanie, a następnie zrównanie użyteczności wynikającej z redystrybucji dochodów. Wynika to z prostego powodu, gdyż „(...) w dalszym ciągu nie wiemy, jak porównać użyteczność dla Rozrzutnika z użytecznością dla jego brata Sknery”⁸⁹⁴. Wszystko to sprawia, że wskazane przez J.S. Stigliza pożądane cechy podatku, nadal stanowią

⁸⁹⁰ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 553.

⁸⁹¹ Ibidem, s. 565-566.

⁸⁹² Ibidem., s. 568-569,

⁸⁹³ Ibidem., s. 579.

⁸⁹⁴ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op. cit., s. 579.

swoiste dylematy etyczne, które wymagają rozstrzygnięcia podczas konstruowania podatku, a w szczególności podatku dochodowego.

Na zakończenie warto dodać, że poza powyżej wskazaną problematyką, współczesny prawodawca musi mierzyć się – zarówno na gruncie praktycznym, jak i teoretycznym – z jeszcze jednym wyzwaniem. Otóż dowolność konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych w krajach UE pozostawia ważny problem „(...) opodatkowania w warunkach międzynarodowej konkurencji podatkowej”⁸⁹⁵. To zagadnienie ma przynajmniej dwa wątki. Pierwszy dotyczy, najprościej ujmując, korzyści wynikających z konkurencji, czy też naśladownictwa, szczególnie między państwami sąsiadującymi. Dotyczy nawet stawki podatku. Według badań przeprowadzonych przez OECD obniżenie danego podatku o 1 punkt procentowy w danym kraju powoduje „przeciętnie” obniżkę stawki tego podatku o ok. 0,7 punktu proc w sąsiadującym kraju⁸⁹⁶. Poza tym, kraje z obawy o utratę podatnika – przynajmniej teoretycznie – konkurują o względnie korzystne regulacje.

Drugi wątek związany jest z zagadnieniem rajów podatkowych (*tax haven*). Niestety⁸⁹⁷, nawet poprawnie skonstruowany podatek, tj. według wskazanych wyżej reguł, zasad oraz pełnionych funkcji będzie „przegrywać” z konkurencją zerowej, bądź bliskiej zeru stawce podatku dochodowego⁸⁹⁸. Oczywiście to zjawisko dotyczy niewielkiej grupy podatników, gdyż na tego rodzaju strategię podatkową mogą pozwolić sobie podatnicy dopiero od pewnego poziomu dochodów. Niezależnie od tego, nawet nieliczne, ale za to „głośne przypadki” ucieczki przed płaceniem podatku dochodowego wpływają negatywnie na funkcje fiskalną, powszechność, a przede wszystkim na równość opodatkowania, wywołując w podatnikach poczucie niesprawiedliwego obciążenia podatkiem. Dlatego też tak ważne jest również subiektywne postrzeganie sprawiedliwości ciężarów podatkowych określane w literaturze również jako sprawiedliwość spostrzegana⁸⁹⁹. Jeśli podatnicy (społeczeństwo) odczuwają, że podatki są niesprawiedliwe, efektem tego jest zjawisko ucieczki od opodatkowania w szarą strefę lub do rajów podatkowych.

⁸⁹⁵ J. Kudła i in., *Optymalna struktura podatkowa w warunkach konkurencji międzynarodowej. Analiza symulacyjna*, „Przegląd zachodniopomorski” 2013, zeszyt 3 (2), s. 232.

⁸⁹⁶ E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2012, s., 143-144.

⁸⁹⁷ Wątpliwy może się wydać kwantyfikator „niestety”, bowiem wolna konkurencja w ekonomii najczęściej jest czymś pozytywnym. Jednakże rozpatrując podatek dochodowy przede wszystkim z perspektywy pełnionych funkcji, w szczególności fiskalnej oraz zasad opodatkowania tj.: powszechności i równości to międzynarodowa konkurencja podatkowa skutecznie niszczy te zasady.

⁸⁹⁸ Szerzej: C. Kosikowski, *Podatki. Problem...*, op.cit., s. 28-29.

⁸⁹⁹ T. Famulska, *O sprawiedliwości podatkowej*, „Prace Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach; Szkice o finansach: księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej” 2012, s. 71-78.

5.2. Źródła dochodów osób fizycznych

Wskazanie źródła podatku podczas projektowania jego konstrukcji prawnej zawsze jest, jak zauważa A. Gomułowicz, „(...) sprawą o znaczeniu podstawowym”⁹⁰⁰. W opodatkowaniu dochodów osobistych kluczową kategorią na gruncie doktrynalnym (teoretycznym), aksjologicznym (tj. koncepcja sprawiedliwości i wolności) oraz normatywnym (prawnym) jest dochód. A. Mariański zauważa, że w debacie zarówno naukowej, jak i obywatelskiej, „(...) brakuje dyskusji o pojęciu «dochodu», kwotach wolnych od opodatkowania, ulgach i zwolnieniach podatkowych, a także o tym, jakie powinny być stawki tego podatku”⁹⁰¹.

W naukowym dyskursie przestrzega się przed utożsamieniem pojęcia dochód z pojęciem przychodów. E. Selligman w opracowaniu *The income tax. A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad* definiuje dochód jako to, „(...) co jednostka otrzymuje ponad wszystkie konieczne wydatki poniesione do jego nabycia(...). Dochód w odróżnieniu od kapitału oznacza tę miarę bogactwa, którą właściciel otrzymuje w określonym czasie i która jest dostępna do dyspozycji właściciela w celach konsumpcyjnych, przy czym konsumpcja jego [dochodu – przyp.aut.], pozostawia kapitał w nienaruszonym stanie”. E. Selligman zauważa, że dochód jest przepływem bogactwa, stąd też zawsze musi być szacowany na określony czas np. rok, kwartał⁹⁰².

Definicję dochodu zapisaną na kartach *The income tax...* należy przyjąć za rzeczywistą miarę dochodu⁹⁰³, a przede wszystkim własności, którą dysponują poszczególne jednostki. Zauważyć należy, że realizacja zarówno fiskalnej, jak i pozafiskalnej funkcji podatku dochodowego, stanowić będzie bezpośrednią ingerencję w prawo do własności (dochodu), co na gruncie teorii ekonomii klasycznej, neoklasycznej, instytucjonalnej, a także poniekąd keynesowskiej, stanowi naruszenie wolności jednostki.

Wspomnianą powyżej ingerencję we własność – a więc i ograniczenie wolności – dobrze obrazuje definicja podatku przedstawiona przez J.B. Sayera, według którego „(...) podatek stanowi tę część produktu narodowego, która z rąk obywateli przechodzi do rąk rządu dla zaspokojenia konsumpcji publicznych. (...) [J]est to zawsze ciężar nałożony na osoby prywatne lub

⁹⁰⁰ A. Gomułowicz, *Zagadnienie reformy polskiego systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” zeszyt 4, 1989, s. 69. Podobne zdanie wyraża C. Kosikowski zwracając uwagę, że w hierarchii ważności poszczególnych elementów konstrukcji prawnej podatku na samym szczycie należy umieścić przedmiot opodatkowania; C. Kosikowski, *Podatki. Problem...*, op.cit.

⁹⁰¹ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski...*, op.cit., rozdział III.

⁹⁰² E. R. A. Seligman, *The income tax. A study of the history theory and practice of income taxation at home and abroad*, Second edition, Wydawnictwo Macmillan Company, New York, 1921, s. 19.

⁹⁰³ Tj. naukowe rozumienie dochodu w sferze społeczno-gospodarczej.

ich zrzeczenia przez władzę zwierzchnią: naród albo monarchę, aby ich kosztem dostarczyć środków na cele konsumpcyjne, jakie ta władza uzna za właściwe”⁹⁰⁴. W innym miejscu J.B. Say pisze „(...) [i]stotną rzeczą jest suma bogactw, którą podatek zabiera podatnikowi, czyli, innymi słowy, wartość tego, czego się od niego żąda”⁹⁰⁵. Wydaje się, że na gruncie przedstawionych definicji przyjąć można, że opodatkowanie dochodów osobistych sprowadza się do stwierdzenia – w sayowskim duchu – „podatek jest grabieżą”⁹⁰⁶.

Na gruncie doktrynalnym przedmiotem opodatkowania, jak piszą A. Gomułowicz i J. Małecki, jest „(...) ta część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowoprawnej, która określa nie tylko zachowanie się podmiotu podatku, ale także obiekt tego zachowania się w postaci dobra materialnego lub niematerialnego”⁹⁰⁷. Natomiast w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu – co do zasady – podlegają „(...) wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku”⁹⁰⁸. Poza tym, w niektórych przypadkach opodatkowaniu podlega przychód, a także wyodrębniona część dochodu, tzw. nadbudowa podatku np. danina solidarnościowa. Dochodem – zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹⁰⁹ – jest „(...) nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów”⁹¹⁰. Biorąc pod uwagę wspomniane powyżej zagadnienia podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania można by stwierdzić, że u.p.d.o.f. jest wzorowym przykładem realizowania zasady powszechności opodatkowania. Jednakże, jak zauważa Andrzej Melezini, zasada ta w dalszej części ustawy podlega ograniczeniom⁹¹¹.

Dla precyzyjnego określenia dochodu niezbędne jest zdefiniowanie kolejnych kategorii prawnych, tj. przychodu oraz kosztów uzyskania przychodów. W świetle art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

⁹⁰⁴ J.B. Say, *Traktat o ekonomii...*, op.cit., s. 760.

⁹⁰⁵ Ibidem, s. 761.

⁹⁰⁶ Warto zauważyć, że niektórzy autorzy np. A. Mariański idą jeszcze dalej w tej krytyce pisząc „(...) rozbój za pomocą podatku”, albowiem „(...) podatek dochodowy jest narzędziem służącym kształtowaniu obciążeń według potrzeb rządzących, którzy rządzą i dzielą przywileje”. A. Mariański, *Rozbój za pomocą podatku*, „Rzeczpospolita” 2018.04.30, Legalis C.H.Beck.

⁹⁰⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, op.cit. s. 118. W literaturze odnaleźć można też nieco ujęcie kategorii dochodu. Jak pisze B. Brzeziński, przedmiotem podatku jest to, od czego płacony jest podatek. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Dom Organizatora, Toruń 2003.

⁹⁰⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926, ze zm.), Art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.).

⁹⁰⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. (Dz.U. 2018, poz. 200, ze zm.).

⁹¹⁰ Art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.).

⁹¹¹ A. Melezini, *Przedmiot podatku*, ABC; <https://sip.lex.pl/#/publication/469962108/melezini-andrzej-przedmiot-podatku?cm=URELATIONS> (dostęp: 24.02.2022)

przychodami – z zastrzeżeniem art. 13-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10, 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f – są „(...) otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”⁹¹². Natomiast kosztami uzyskania przychodów – zgodnie z art. 22 u.p.d.o.f. – „(...) są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23”. Koszty uzyskania przychodów omówione zostaną w dalszej części rozdziału 5.

Ustawodawca obszernie zakreślił zagadnienie pojęcia przychodów, bowiem przychodami są środki pieniężne, a także wartości pieniężne oraz świadczenia w naturze, czy też inne nieodpłatne świadczenia. Środki pieniężne to np. waluta polska, obca etc. Natomiast poprzez wartości pieniężne rozumiane są substytuty pieniądza krajowego i zagranicznego, które mogą być wymienione na pieniądź, np. czeki, akredytywy, weksle. Najwięcej kontrowersji wzbudza zagadnienie innych nieodpłatnych świadczeń. Przez wiele lat organy podatkowe na podstawie art. 11 u.p.d.o.f. interpretowały, że skoro przychodem są wszelkie nieodpłatne świadczenia, to opodatkowywać należy takie korzyści uzyskiwane przez podatnika jak uczestniczenie w różnego rodzaju imprezach, których organizatorem był pracodawca. Co oczywiste, podatnicy nie godzili się z tym stanowiskiem, argumentując, że we wspomnianych okolicznościach nie dochodzi do przysporzenia majątkowego, które można byłoby dokładnie wyliczyć i przypisać konkretnej osobie⁹¹³. Spór pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi został – przynajmniej częściowo – rozstrzygnięty poprzez wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014⁹¹⁴, w którym dokonano wykładni wyrażenia „inne nieodpłatne świadczenie” w świetle zasad konstytucyjnych. Zgodnie z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego inne nieodpłatne świadczenie to „(...) wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika”⁹¹⁵.

Konsekwencją wspomnianego wyżej wyroku TK było postanowienie NSA z dnia 13 października 2014 r., w którym sformułowano ważne – poniekąd rozstrzygające dla tej problematyki – tezy. W jednej z tez wskazano, że „(...) [i]stotą podatków dochodowych jest opodatkowanie skonkretyzowanego przysporzenia, a nie potencjalnej możliwości jego uzyskania”⁹¹⁶. Co więcej, w postanowieniu doprecyzowano, że zagadnienie „dochodu” podlegającego opodatkowaniu – szczególnie w kontekście świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń –

⁹¹² Art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.).

⁹¹³ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe...*, op.cit., Warszawa, 2016, s. 686.

⁹¹⁴ Wyrok TK z 8.07.2014 r., K 7/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 69.

⁹¹⁵ Wyrok TK z 8.07.2014 r., K 7/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 69.

⁹¹⁶ Postanowienie NSA (7w) z 13.10.2014 r., II FPS 7/14.

tyczy się sytuacji, które ustawodawca określił jednoznacznym terminem „otrzymane”. Efektem wskazanych wyżej orzeczeń stała się praktyka podatkowa, w której za przychód uznaje się wyłącznie te nieodpłatne świadczenia, wobec których nie ma wątpliwości, że można je jednoznacznie przypisać i obliczyć korzyść – przysporzenie majątkowe (dochodowe) – dla danego podatnika.

Zauważyć należy, że zastosowane podejście normatywne (prawne), zarówno TK⁹¹⁷, jak i orzecznictwa NSA⁹¹⁸, nawiązuje do teorii czystego przyrostu majątku. Według tej teorii – rozwiniętej przez Georga von Schanza – dochód stanowią wszelkie przyrosty wartości majątku, które zostały uzyskane w określonym czasie, a także niezależnie od źródła, warunków w jakich są użytkowane⁹¹⁹. Jednakże rozbudowa u.p.d.o.f. na przestrzeni lat, a wraz z tym coraz większa złożoność i trudność w jednoznacznym zakwalifikowaniu danego przychodu do źródła, spowodowały odejście od wspomnianej teorii czystego przyrostu majątku. Co więcej, zauważyć można również odejście od tzw. klasycznej teorii źródeł. Przejawia się to tym, że opodatkowaniu podlegają np. jednorazowe dochody z tytułu sprzedaży, bądź zamiany rzeczy i praw majątkowych. Natomiast w art. 21. u.p.d.o.f. prawodawca przewidział zwolnienia od opodatkowania z wielu różnych przychodów⁹²⁰. Tak ukształtowana technika prawno-podatkowa obliczania wysokości dochodu rodzi poważne wątpliwości przede wszystkim z doktrynalnego punktu widzenia, a w szczególności z perspektywy równości i powszechności opodatkowania.

Wyodrębnienie źródeł przychodów jest szczególnie ważne w kontekście określenia wysokości osiąganego dochodu. Prawodawca w art. 10 ust. 1. u.p.d.o.f. jedynie enumeratywnie wymienił poszczególne źródła⁹²¹. W orzecznictwie podatkowym przyjmuje się się, że przychód to „(...) wymierny efekt jakiegokolwiek działalności finansowej podatnika osiągnany w formie każdego przysporzenia majątkowego, najczęściej pieniężnego, i to niezależnie od sposobu jego powstania, które to przysporzenie w sposób definitywny (realny, nieprognostyczny) faktycznie powiększa aktywa podatnika”. W rzeczywistości gospodarczej zazwyczaj oznacza to, że podatnik uzyskał zysk z prowadzonej przez siebie działalności (np. gospodarczej) bądź zmniejszyły się jego pasywa, co ma miejsce w przypadku, gdy jego zobowiązania względem innego kontrahenta zostały umorzone⁹²². Pomimo, że w u.p.d.o.f. zastosowana została zasada

⁹¹⁷ Wyrok TK z 8.07.2014 r., K 7/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 69.

⁹¹⁸ Postanowienie NSA (7w) z 13.10.2014 r., II FPS 7/14.

⁹¹⁹ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABS, Warszawa 2003, s. 82.

⁹²⁰ J. Małecki, *Państwowe podatki bezpośrednie*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2013, s. 579.

⁹²¹ Zauważyć należy, że ustawodawca nie sformułował legalnej definicji przychodu.

⁹²² P. Pomorski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] Smoleń P. (red.), Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 377.

globalnego opodatkowania (tj. podstawę opodatkowania stanowi łączny dochód uzyskany w trakcie roku przez podatnika), to od tej zasady wprowadzone zostały – określone w art. 29-30f u.p.d.o.f. – wyjątki. Dochodów wyodrębnionych w tych przepisach (tj. art. 29-30f u.p.d.o.f.) nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych, a każdy z przychodów można zakwalifikować jedynie do jednego źródła⁹²³. Co więcej, poprawna kwalifikacja uzyskanego przez podatnika przychodu ma kluczowe znaczenie dla prawidłowego ustalenia dochodu, a co z tym się wiąże rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych⁹²⁴. Tak też, źródłem przychodów, w świetle u.p.d.o.f. jest⁹²⁵:

1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;

2) działalność wykonywana osobiście;

3) pozarolnicza działalność gospodarcza;

4) działy specjalne produkcji rolnej;

5) (uchylony);

6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;

7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c;

8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw

⁹²³ D. Mączyński, *Państwowe podatki bezpośrednie*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa, 2016, s. 377.

⁹²⁴ R. Kowalski, *PIT. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el. 2020, art. 10.

⁹²⁵ Art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U., 2021, poz. 1128, ze zm.).

majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;

8a) działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną;

8b) niezrealizowane zyski, o których mowa w art. 30da;

9) inne źródła.

Poza wspomnianymi przychodami do kluczowych kategorii związanych z podatkiem dochodowym należą dochód oraz koszty uzyskania przychodów. Dla określenia dochodu niezbędne jest nie tylko zagregowanie powyżej przedstawionych źródeł przychodów, ale także wskazanie kosztów ich uzyskania. Zgodnie z art. 22 u.p.d.o.f. „(...) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23” u.p.d.o.f.⁹²⁶. Aby dany wydatek⁹²⁷ został uznany za koszt uzyskania przychodów, musi zostać dokonany w celu ich osiągnięcia, a także musi istnieć związek przyczynowy pomiędzy kosztem a przychodem. Co więcej, cel nie jest tożsamy ze skutkiem. Jak zauważa D. Mączyński, „(...) [c]elem jest taki stan, odnoszony do przyszłości, który podatnik zamierza osiągnąć w następstwie podjętego działania”. Oznacza to, że uznanie wydatku za koszt uzyskania przychodów nie wymaga zrealizowania przez podatnika celu. Niemniej jednak ważne jest, aby podejmowane działania, tj. wydatki, miały na celu osiągnięcie planowanego (danego) rezultatu, który związany jest z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika⁹²⁸. Kolejne ważne zagadnienie dotyczące kosztów uzyskania przychodów to związek przyczynowy, który określić można jako obiektywne powiązanie dokonanego przez podatnika wydatku z możliwością, jak stanowi wspomniany wyżej art. 22. ust. 1 „(...) zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”⁹²⁹.

Koszty uzyskania przychodów mogą być ustalane w wartości faktycznie poniesionej – najczęściej w wyniku prowadzenia przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej. W tym przypadku podatnicy zobowiązani są do prowadzenia ksiąg podatkowych, na podstawie których ustala się wysokość poniesionych kosztów uzyskania przychodów z pominięciem katalogu wydatków nie będących kosztami uzyskania przychodów – art. 23 u.p.d.o.f. Jest to

⁹²⁶ Art. 22. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.).

⁹²⁷ Na potrzebę rozróżnienia kosztów uzyskania przychodów od kosztów(wydatki), które jeszcze nie zostały zakwalifikowane jako koszty uzyskania przychodów, będą określane mianem wydatków.

⁹²⁸ D. Mączyński, *Państwowe podatki...*, op.cit., Warszawa, 2016, s. 688.

⁹²⁹ Art. 22, ust. 1. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.).

najbardziej rzetelna tzw. metoda kosztów rzeczywistych, w których podatnik ma możliwość ustalenia faktycznie poniesionych kosztów i ustalenia możliwie dokładnie uzyskanego dochodu. Ta metoda daje znamienicie większe możliwości w zakresie optymalizacji czy też – ujmując inaczej – unikania opodatkowania niż metoda ryczałtowego obliczania poniesionych kosztów, jak ma to miejsce u pracowników zatrudnionych w ramach stosunku pracy. Ryczałtowe koszty uzyskania przychodów pracowników zatrudnionych z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Koszty uzyskania przychodu – z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej – obowiązujące od 1 stycznia 2020 do 31 grudnia 2023 roku.

	Miesięcznie	Rocznie
Pracownik miejscowy	250 zł	nie więcej niż 3000 zł z jednej umowy; 4500 zł z wielu umów
Pracownik dojeżdżający	300 zł	nie więcej niż 3600 zł z jednej umowy; 5400 zł z wielu umów

Źródło: opracowano na podstawie art. 22 ust. 2. ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn.zm.).

Metoda ryczałtowego (procentowego lub kwotowego) obliczania poniesionych kosztów uzyskania przychodów polega na pomniejszeniu osiągniętego przez podatnika przychodu o wskazaną w przepisach kwotę lub procent osiągniętego przychodu. Uzyskana różnica między przychodem a ryczałtowymi kosztami stanowi dochód, który jest przedmiotem opodatkowania. Ryczałtowe koszty uzyskania przychodów mają zastosowanie przy ustalaniu dochodów np. z umów zlecenia, umów o dzieło, a także umowy o pracę⁹³⁰. Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 6 u.p.d.o.f. koszty uzyskania przychodów „(...) dotyczące umowy zlecenia lub o dzieło... [stanowią przyp.aut.] 20% uzyskanego przychodu, z tym, że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika lub opłacone przez podatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód”⁹³¹. Poza

⁹³⁰ W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 240.

⁹³¹ Art. 22 ust. 9 pkt. 6 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz 2647 z późn.zm.).

tym, prawodawca przewidział podwyższone koszty uzyskania przychodów w wysokości 50%, które zastosować mogą osoby otrzymujące przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich. Szerzej o tym traktuje art. 22 ust. 9 pkt 1-3, a także art. 22 ust 9b u.p.d.of.⁹³². W przepisie tym jest mowa m.in. o przychodach z tytułu „(...)_działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej”⁹³³. Przy tym, prawodawca zastrzegł w art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f., że w roku podatkowym zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów nie może „(...) przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej”⁹³⁴. Zauważyć należy, że diametralnie różny sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów – w zależności od źródła opodatkowania – stanowi zaprzeczenie zasady równości opodatkowania. Koszty uzyskania przychodów to – obok przychodów – najważniejsza kategoria mająca wpływ na wysokość osiąganego dochodu, a przede wszystkim wysokości płaconego podatku dochodowego. W związku z powyższym spostrzeżeniem, warto przyjrzeć się bliżej zarówno poszczególnym rodzajom przychodów, jak i kosztom ich uzyskania.

Zasadniczo główne źródło dochodów to dochody uzyskiwane ze stosunku pracy, które opodatkowane są niezależnie od rodzaju umowy i czasu zatrudnienia. Wśród nich warto wymienić wszelkiego rodzaju przychody np. wypłaty pieniężne, przychody z tytułu pracy nakładczej tzw. pracy chałupniczej, świadczenia w naturze lub ich ekwiwalent i to bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń.

Szerszy katalog przychodów zdefiniowany został w art. 12, ust. 1, 2, 2a, 2b, 2c, 3 u.p.d.o.f.⁹³⁵. Przychody te ustalane są, w przeciwieństwie do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, w oparciu o metodę kasową. Jak już wcześniej wspomniano, koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy ustalane są metodą kosztów ryczałtowych i zasadniczo zależą od dwóch czynników, tj. ilości zakładów pracy, które w danym roku podatkowym wypłaciły podatnikowi wynagrodzenie, a także od miejsca zamieszkania, z którego podatnik dociera do zakładu pracy (przez co rozumie się konieczność przekraczania granic administracyjnych między miejscowością zamieszkania podatnika a zakładem pracy).

⁹³² Art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn.zm.).

⁹³³ Art. 22 ust 9b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn.zm.).

⁹³⁴ Art. 22 ust 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn.zm.).

⁹³⁵ Art. 12, ust. 1, 2, 2a, 2b, 2c, 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.).

W oparciu o wskazane czynniki ustalono cztery kategorie kwotowe kosztów, które „można odpisać” ustalając dochód do opodatkowania niezależnie od liczby dni, które w miesiącu przepracował podatnik. Z perspektywy zasady równości negatywnie należy ocenić to, że na wysokość tych kosztów nie ma wpływu rzeczywisty sposób dotarcia do zakładu pracy, tj. własny samochód, komunikacja miejska, rower, czy też pieszo. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy podatnik dociera do miejsca pracy środkami transportu zbiorowego, a roczne koszty tej podróży przewyższają ustawowy limit maksymalnych kosztów uzyskania przychodów. Jedynie w takiej sytuacji podatnik ma możliwość zastosowania kosztów uzyskania przychodów w wysokości rocznych wydatków na bilety imienne⁹³⁶.

Ponadto, analizując metodę stałych ryczałtowych kosztów kwotowych, zauważyć należy, że prawodawca relatywnie rzadko zmienia (podnosi) ich wartość, bowiem ostatnie zmiany miały miejsce w 2019 roku, a wcześniejsze w 2007. W praktyce podatkowej oznacza to, że uzyskując coraz wyższe dochody z tytułu wynagrodzenia ze stosunku pracy, tj. art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f., będzie to powodować zwiększanie obciążenia podatkowego, a więc podatnik zapłaci wyższą kwotę podatku dochodowego od osób fizycznych, niż gdyby koszty te były ustalane procentowo⁹³⁷. Problematykę tego zagadnienia bardzo dobrze obrazuje w opracowaniu pt. *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych* A. Mariański. Jego zdaniem „(...) bardzo dobrą ilustracją «wolności» [jaką posiada prawodawca – przyp.aut.] w ustalaniu kosztów dla przychodów z tego źródła jest ich stosunek do średniego miesięcznego wynagrodzenia”. Na przestrzeni lat rosły nie tylko wynagrodzenia, ale także rzeczywiste koszty ponoszone przez podatników, np. koszty podróży. Przez wiele lat prawodawca ich nie waloryzował. Co więcej, ustawa nie przewiduje mechanizmu automatycznej waloryzacji. Na przykład w 2007 roku relacja kosztów uzyskania przychodów (111,25 zł) do przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, tj. 2880,97 zł w sektorze przedsiębiorstw (bez wypłat nagród z zysków etc.) wynosiła 3,86%. Natomiast w 2019 roku – przed waloryzacją – relacja ta wynosiła już tylko 2,19%. Waloryzacja kosztów, które od dnia 1.10.2019 w analizowanym przypadku wynoszą 250 zł miesięcznie, spowodowała podniesienie omawianej relacji w 2020 r. do poziomu 4,69%⁹³⁸(por. tabela 4). Problematykę stałych ryczałtowych kosztów odnieść można nie tylko do zasady równości, bowiem niesprawiedliwa jest

⁹³⁶ P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 382

⁹³⁷ A. Deresz, M. Podstawka, *Zróżnicowanie obciążeń podatkowych podatników uzyskujących wynagrodzenia ze stosunku pracy oraz przedsiębiorców*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 488, s. 22-23.

⁹³⁸ A. Mariański, *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. CXVII, s. 85-86.

różnica kwotowych i procentowych kosztów jak ma to miejsce w przypadku różnych umów, tj. umowy o pracę, umowy zlecenia, o dzieło, ale także do zagadnienia ograniczania własności podatnika na rzecz podatku, a więc – w sayowskim duchu – grabieży jego własności.

Tabela 4. Relacja kosztów uzyskania przychodu do średniego wynagrodzenia

Rok	Wysokość kosztów pracowniczych (zł)	Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku za dany rok (zł)	Relacja (w przybliżeniu do drugiej liczby po przecinku) w [%]
2007	111,25	2 880,97	3,86
2008	111,25	3 174,08	3,50
2009	111,25	3 319,88	3,35
2010	111,25	3 434,62	3,24
2011	111,25	3 604,68	3,09
2012	111,25	3 728,36	2,98
2013	111,25	3 837,20	2,90
2014	111,25	3 980,24	2,80
2015	111,25	4 121,41	2,70
2016	111,25	4 277,03	2,60
2017	111,25	4 530,47	2,46
2018	111,25	4 852,29	2,30
2019	111,25/250,00 (od 1.10.2019)	do września 5 084,56 od października 5 604,25	2,19/4,46
2020	250,00	w listopadzie 5 488,93	4,55
2021	250	5 889,84	4,24
2022	250	6 965,84	3,58

Źródło: opracowano na podstawie: A. Mariański, *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, 2020, t. CXVII, s. 85-86; Główny Urząd Statystyczny, *Komunikat w sprawie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku*, <https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/komunikat-w-sprawie-przecietnego-miesiecznego-wynagrodzenia-w-sektorze-przedsiębiorstw-bez-wypłat-nagrod-z-zysku-w-listopadzie-2020-roku,57,84.html> (dostęp: 15.02.2023).

Kolejnym analizowanym przypadkiem, w którym podatnicy uzyskują przychody, jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Mowa tu o przychodach osiągniętych z takich obszarów, jak: usługi, handel, produkcja, wytwórczość, budownictwo, etc. Prowadzona działalność gospodarcza w świetle uchwały NSA z dnia 17 lutego 2014 r. musi cechować się zarobkowym (odpłatnym) charakterem, nastawieniem na zysk, zorganizowaniem i ciągłością podejmowanych działań gospodarczych, a także ponoszeniem ryzyka, za które podatnik odpowiada swoim własnym majątkiem (własnością). Co więcej, w świetle wyroku NSA z dnia 2014 przyjęto wykładnię art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. według, której prowadzenie działalności gospodarczej (tj. osiągnięcie przychodów z tej działalności) to stan obiektywny. Nie ma więc znaczenia subiektywne

przekonanie podatnika, iż „(...) przychody z jego aktywności są przypisane do innego źródła przychodu”⁹³⁹. Oznacza to, że dla uzyskania „podatkowego” statusu przedsiębiorcy prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą „(...) nie jest konieczna rejestracja tej działalności”⁹⁴⁰. W praktyce podatkowej sprowadza się to do tego, że podatnik – niezależnie od subiektywnego przekonania – zobligowany jest do rozliczania podatku od dochodów osobistych zgodnie z obowiązującym przedsiębiorców prawem podatkowym.

Przychody z działalności gospodarczej obliczane są w oparciu o metodę memoriałową⁹⁴¹. To znacząca różnica względem przychodów uzyskiwanych z tytułu stosunku pracy, ponieważ zgodnie z zasadą memoriału ustawodawca wiąże moment powstania przychodu z wystawieniem faktury bądź rachunku. To kolejne zagadnienie różnicujące opodatkowanie poszczególnych podatników, co w praktyce podatkowej oznacza odejście od zasady równości.

Kontynuując analizę opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej należy zwrócić uwagę na aż „(...) trzy alternatywne podsystemy podatkowe”⁹⁴². Pierwszy, tj. opodatkowanie na zasadach ogólnych, zakłada łączenie dochodów z działalności gospodarczej wraz z pozostałymi dochodami, a następnie podstawienie otrzymanej wartości do skali podatkowej. Kolejny sposób opodatkowania polega na zastosowaniu stawki liniowej (równomiernej) w wysokości 19%. Niewątpliwym atutem dla przedsiębiorcy jest brak ryzyka przekroczenia kolejnych wyższych progów podatkowych. Niemniej jednak różne stawki podatkowe stanowią jawne odejście od równości, a także powszechności opodatkowania, nawet jeśli dotyczą różnych rodzajów przychodów. To negatywne zjawisko, w którym osoby osiągające porównywalny dochód mogą płacić diametralnie inny podatek np.: 19 i 32% w 2022 r. Warto wspomnieć, że tzw. liniowa forma opodatkowania charakteryzuje się mniejszą liczbą ulg niż w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych. Trzecia możliwość, z której mogą skorzystać przedsiębiorcy, to ryczałt od przychodów ewidencjonowanych lub karta podatkowa⁹⁴³. Warto dodać, że od stycznia 2022 r. podatnicy nie mogą wybrać karty podatkowej jako formy opodatkowania. Nie mogą też dokonać zmiany formy opodatkowania na kartę podatkową. Opodatkowanie w tej formie przysługuje jedynie podatnikom, którzy rozliczali się w ten sposób na dzień 31 grudnia 2021 r.

⁹³⁹ Wyrok NSA z 21.08.2014 r., II FSK 2096/12, LEX nr 1572428.

⁹⁴⁰ Wyrok NSA z 21.08.2014 r., II FSK 2096/12, LEX nr 1572428.

⁹⁴¹ Zgodnie z art. 6 ust. 1. ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości zasada memoriału oznacza, że „(...) księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty”. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości dalej zwana u.o.r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.).

⁹⁴² P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 382

⁹⁴³ *Ibidem*.

Poza wspomnianymi „podsystemami” w podatku dochodowym z dniem 1 stycznia 2019 r. wprowadzona została danina solidarnościowa. Danina solidarnościowa to tzw. nadbudowa podatku dochodowego (szerzej na ten temat w rozdziale 2). Wymowne jest, że tą formą podatku opodatkowane zostały np. dochody z tytułu stosunku pracy, a pominięte zostały m.in. dochody z tytułu kapitału czy też giełdy. Te drugie uzyskiwane są na ogół przez ludzi zamożniejszych. Stąd też trudno odnaleźć jakąkolwiek aksjologiczną przesłankę tego wyboru. Prawna konstrukcja tego podatku „dobrze” wpisuje się w skalę podatkową poprzez opodatkowanie dochodów osób fizycznych przekraczających 1 mln zł. Od nadwyżki dochodu ponad tę kwotę podatnik płaci 4% daniny na rzecz odrębnego pozabudżetowego Funduszu Solidarnościowego. Fundusz ten przeznaczony jest na wsparcie osób niepełnosprawnych i dodatkowe coroczne świadczenie na rzecz emerytów i rencistów (tzw. emerytalna trzynastka)⁹⁴⁴. Z perspektywy ekonomicznej, jak wcześniej wspomniano, danina ta ma charakter podatku.

Wracając do wspomnianego pierwszego „podsystemu” w podatku dochodowym należy zwrócić uwagę, że współcześnie dyskusja nt. progresywnej skali podatkowej w Polsce sprowadza się raczej do problematyki „jaka progresja” niż rozstrzygnięć między zagadnieniem progresywnej i proporcjonalnej skali podatkowej⁹⁴⁵. Wydaje się, że spostrzeżenia te dobrze obrazują oczekiwania opinii publicznej. Z pewną dozą ostrożności można przyjąć, że poprzez progresję podatkową współcześnie w Polsce rozumiana jest również sprawiedliwość podziału dochodu i majątku. Z drugiej strony wymowne jest, że obowiązująca od 2009 r. progresywna skala podatkowa z dwiema stawkami wynoszącymi w 2022 r. 17% i 32%, a od lipca 2022 r. 12% i 32% w praktyce ma charakter raczej skali proporcjonalnej niż progresywnej. Tylko w 2020 r. drugi próg podatkowy obejmował około 1,76 mln osób (16,45%). Zauważyć należy, że grono osób rozliczających się wg. skali podatkowej – będących w drugim progu podatkowym – to 1,295 tys. osób, co w stosunku do przeciętnego zatrudnienia w gospodarce narodowej w 2020 na poziomie 10,7 mln etatów stanowi 12,1%⁹⁴⁶.

W progresji podatkowej istotna jest nie tylko wysokość stawek, ale również wysokość przedziałów oraz mechanizmów ich waloryzacji w obliczu występującej inflacji. W warunkach postępującej inflacji, która na przykład w 2021 roku wynosiła ok. 5% występuje zjawisko

⁹⁴⁴ W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 309-310.

⁹⁴⁵ E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna...*, op.cit., s. 143.

⁹⁴⁶ KPMG, *Rynek dóbr luksusowych w Polsce. Luksus w dobie zrównoważonego rozwoju*, <https://kpmg.com/pl/pl/home/insights/2022/06/raport-rynek-dobr-luksusowych-w-polsce-luksus-w-dobie-zrownawazonego-rozwoju.html> (dostęp: 15.02.2023), Główny Urząd Statystyczny, *Pracujący i wynagrodzenia w gospodarce narodowej*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-zatrudnieni-wynagrodzenia-koszty-pracy/pracujacy-i-wynagrodzenia-w-gospodarce-narodowej-dane-ostateczne-w-2020-r-,17,5.html> (dostęp 15.02.2023).

zimnej progresji. Oznacza to, że wraz z rosnącymi w ujęciu nominalnym dochodami coraz więcej osób zostało objętych wyższą stawką podatkową⁹⁴⁷. Dotyczy to również kwoty wolnej od podatku, gdyż coraz mniejsza realna wartość dochodów „mieści się” w zakresie kwoty wolnej. Zjawisko zimnej progresji ma oczywiście dodatni wpływ na dochody budżetowe. Jednak brak waloryzacji przedziałów skali podatkowej nie można uznać za sprawiedliwe postępowanie w relacji między podatnikiem a państwem.

Zdaniem Alvina Rabushki i Roberta Halla – twórców koncepcji proporcjonalnego podatku Halla-Rabushki (*Hall-Rabushka flat tax*) – marginalna stawka podatkowa ma kolosalne znaczenie w kontekście gospodarczym, ponieważ, (...) to najwyższa stawka krańcowa, podatek od ostatniego zarobionego dolara, a nie średnia stawka podatkowa wyznacza [decydujący przyp.aut.] bodziec. Marginalna stawka podatkowa sprawia, że podatnik decyduje się pracować w nadgodzinach, poszukiwać ulg podatkowych, oszukiwać na podatkach czy iść na ryby⁹⁴⁸. Stopa krańcowa przewyższa efektywną stopę na każdym poziomie dochodu. Stąd też stanowi zmienną, która istotnie wpływa na decyzje jednostek o zwiększeniu bądź zmniejszeniu podaży pracy. Powyższą problematykę na gruncie polskiej literatury porusza w opracowaniu pt. *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje* R. Gwiazdowski⁹⁴⁹.

Jak wspomniano wcześniej, część podatników osiągających przychody z określonych źródeł – art. 1., art. 1a., ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów – osiąganych przez osoby fizyczne – ma możliwość wybrania alternatywnego sposobu opodatkowania, tj. formy zryczałtowanej⁹⁵⁰. Ta forma opodatkowania charakteryzuje się znacznym uproszczeniem zasad i to nie tylko wymiaru, ale także poboru podatku, np. poprzez pominięcie niektórych elementów konstrukcyjnych podatku, tj. kosztów uzyskania przychodów. W przypadku zryczałtowanych podatków pomija się proces ustalania zindywidualizowanej podstawy opodatkowania (np. dochodu). Podatek obliczany jest w oparciu o przyjęte wielkości przeciętne, wielkości określone w przepisach, a także wielkości, które przyjęte zostały na drodze porozumienia między podatnikiem a instytucją państwa. W zryczałtowanych formach opodatkowania nie jest obowiązkowe prowadzenie złożonych ksiąg podatkowych, a to czyni te formy mniej pracochłonnymi. Zaznaczyć należy, że skorzystanie ze zryczałtowanych form opodatkowania nie jest obowiązkiem podatnika, a jedynie

⁹⁴⁷ E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna...*, op.cit., s. 145.

⁹⁴⁸ R. Hall, A. Rabushka, *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998, s. 47.

⁹⁴⁹ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, op.cit., s. 68.

⁹⁵⁰ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.). Dalej zwana u.z.p.d.f.

uprawnieniem. Przy tym zryczałtowane formy opodatkowania charakteryzują się ograniczonym zakresem podmiotowym ich stosowania. W myśl art. 1. ustawy o ryczałcie opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne dotyczy osób fizycznych⁹⁵¹:

- 1) prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą;
- 2) osiągających przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej;
- 3) będących osobami duchownymi;
- 4) osiągających przychody ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, o których mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f.

Zauważyć należy, że wybór tej formy opodatkowania został przez prawodawcę ograniczony. Co więcej, przychodów, które zostały opodatkowane zryczałtowaną formą podatku nie łączy się z przychodami z innych źródeł, które podlegają opodatkowaniu na zasadach przewidzianych na gruncie u.p.d.o.f. Natomiast może mieć to znaczące konsekwencje dla ostatecznej wysokości globalnego obciążenia podatkiem różnych źródeł dochodów/przychodów w roku podatkowym⁹⁵².

Zryczałtowany podatek dochodowy budzi spore wątpliwości na gruncie aksjologicznym. W szczególności mnogość wymienionych w art. 12. ustawy o ryczałcie stawek (tj. 2%, 3%; 5,5% 8,5%; 10%; 12%; 12,5; 14%; 15%; 17%), a także ograniczenia wyboru tej formy opodatkowania to zjawiska całkowicie sprzeczne z zasadą równości i powszechności opodatkowania. Zastanawiające jest, czy aż taka mnogość stawek i zróżnicowanie możliwości wyboru tej formy opodatkowania nie jest już *stricte* arbitralną konstrukcją prawną podatku, o której była mowa w jednym z wcześniejszych podrozdziałów. Poza tym, takie zróżnicowanie stawek budzi wątpliwość, czy podatnik nie będzie dokonywać wyboru profilu prowadzonej działalności poprzez perspektywę poszczególnych przepisów podatkowych.

Dochody uzyskiwane z działalności wykonywanej osobiście dotyczą umów, takich jak: umowa zlecenia, umowy o dzieło, kontrakty menedżerskie, przychody sportowców, artystów, a także innych przedstawicieli wolnych zawodów. Wyliczenie dochodu odbywa się w oparciu

⁹⁵¹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.). Szerzej A. Mariański, *Niesprawiedliwy podatek...*, op.cit., Rozdział VI.

⁹⁵² Ibidem.

o metodę kasową⁹⁵³, a koszty uzyskania przychodów mają charakter ryczałtowy i wynoszą 20% przychodu. Trudno jest usprawiedliwić rozróżnienie wysokości kosztów uzyskania przychodów między umowami zlecenia i o dzieło a przychodami ze stosunku pracy (umowa o pracę). Co więcej, ustalenie dochodów z tytułu praw autorskich zostało oparte o preferencyjną wielkość kosztów uzyskania przychodów na poziomie 50%, z zastrzeżeniem, że koszty te nie mogą przekroczyć w roku podatkowym kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f⁹⁵⁴.

Kolejne określone przez prawodawcę kategorie dochodów związane są z uzyskiwanymi przychodami kapitałowymi, a także przychodami z giełdy. Do grupy przychodów kapitałowych zaliczyć można m.in. dywidendy, odsetki od oszczędności zgromadzonych na rachunkach bankowych, odsetki od pożyczek. Wszystkie przychody opodatkowane zostały zryczałtowanym podatkiem według stawki 19%. Pobór tego podatku jest jednorazowy – dotyczy konkretnie wypłacanej kwoty, a więc przychód jest równy z dochodem – a płatnikiem obowiązany do obliczenia, potrącenia i wpłacenia podatku do urzędu skarbowego jest spółka wypłacająca dywidendy, czy też bank doliczający odsetki do posiadanego przez podatnika konta/lokaty. Podobnie uregulowane zostały przychody z giełdy, poprzez które należy rozumieć przede wszystkim zysk z operacji na papierach wartościowych. W tym przypadku dochody również opodatkowane zostały stawką 19%⁹⁵⁵.

Przychody kapitałowe oraz z giełdy to kolejny przykład zróżnicowania obliczania dochodu w zależności od źródła jego pozyskiwania. W przypadku powyższych dochodów są one tożsame z przychodami. Wątpliwości budzi brak możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów, bowiem te jak niemal w każdej działalności podatnika się pojawiają. Co więcej, koszty uzyskania przychodów z giełdy mogą być wysokie i są to nie tylko opłaty związane z posiadanym kontem, ale także specjalistyczne oprogramowania, szkolenia, niezbędna literatura etc. Znamienne jest, że zarówno przychody z kapitałów, jak i giełdy, nie zostały opodatkowane tzw. daniną solidarnościową. Tak więc po raz kolejny prawodawca zróżnicował wysokość obciążenia dochodów osobistych w zależności od źródła. Próżne jest szukanie racjonalnego usprawiedliwienia takiej decyzji.

⁹⁵³ Zasada, według której księgowanie kosztów i dochodów następuje w momencie ich realnego zaistnienia. Wszelkie przepływy pieniężne zostają ujęte dopiero w momencie rzeczywistego poniesienia lub otrzymania, nawet jeżeli dotycząca minionych okresów rozliczeniowych.

⁹⁵⁴ P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 376-378; B. Tomaszewska, *50% koszty uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich*, LEX/el. 2023, www.lex.pl (dostęp: 1.03.2023).

⁹⁵⁵ P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 376-378

Warto wspomnieć o czterech odrębnych wariantach (metodach) ustalania dochodu, które zostały przewidziane dla rolników prowadzących działki specjalne produkcji rolnej. Zauważyć można, że jest to preferencyjny sposób ustalania wysokości podatku. Szczegółowe regulacje zostały przedstawione w art. 24. u.p.d.o.f.⁹⁵⁶. Pierwsze dwa warianty dotyczą obliczania dochodów. W pierwszym należy zsumować przychody ujęte memoriałowo, od których następnie odejmowane są koszty rzeczywiste. Drugi wariant to wybór norm szacunkowych dochodu, które podane są z góry przez ustawodawcę, np. w art. 24. ust. 4a. u.p.d.o.f. ustalono, że szacunkowy roczny dochód podatnika uprawiającego rośliny ozdobne w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m² to 7,60 zł za 1 m² szklarni⁹⁵⁷. Poza tym na dwa różne sposoby można również liczyć podatek od każdego ustalonych powyżej dochodów. Można połączyć dochód z działów specjalnych z innymi dochodami w ramach kumulacji bądź postępować podobnie jak w przypadku przedsiębiorców, tj. „odłączyć” dochody uzyskane z działów specjalnych produkcji rolnej od innych dochodów uzyskiwanych w ciągu roku, a następnie pomnożyć przez stawkę proporcjonalną (liniową) 19%⁹⁵⁸.

Konkludując, źródła przychodów, z których podatnicy uzyskują dochody, można uogólnić poprzez agregację tych źródeł w następujące cztery grupy⁹⁵⁹:

- 1) przychody uzyskiwane z własnej pracy podatnika w postaci:
 - wynagrodzeń ze stosunku pracy, mianowania, powołania, pracy nakładczej, umowy o dzieło i zlecenia etc.,
 - wolnych zawodów lub innej samodzielnie wykonywanej działalności o podobnym charakterze,
 - pozarolniczej działalności gospodarczej,
 - z działów specjalnych produkcji rolnej.
- 2) przychody o charakterze subwencyjnym, do których należą: renty, emerytury, niektóre stypendia, zasiłki etc.;
- 3) przychody z kapitałów i praw majątkowych oraz ich sprzedaży np.: akcji, obligacji, odsetek od oszczędności bankowych, sprzedaży i zmiany nieruchomości, z udziałów w spółkach etc.; natomiast jako przychód z praw majątkowych traktuje się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych, w tym także z odpłatnego zbycia;

⁹⁵⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

⁹⁵⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

⁹⁵⁸ P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 385; Szerzej R. Dziemianowicz, *Efektywność opodatkowania...* op.cit.

⁹⁵⁹ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów...*, op.cit., s. 236.

- 4) przychody z innych źródeł – a wśród nich te, które nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych.

Analizując problematykę opodatkowania dochodu warto przytoczyć krytykę, którą z strony tego elementu konstrukcyjnego podatku kieruje J.E. Stiglitz. Zdaniem J.E. Stiglitz kluczowym argumentem „(...) przeciwko przyjmowaniu dochodu jako sprawiedliwej podstawy opodatkowania” jest to, że dochód odpowiada wkładowi (tj. wartości jej produktu ekonomicznego), jaki jednostka wnosi na rzecz społeczeństwa⁹⁶⁰.

Podsumowując, różnicowanie sposobu obliczania podstawy opodatkowania w zależności od źródła przychodów powoduje nie tylko nierównomierne rozłożenie ciężaru podatkowego, ale także znacząco nierówne (w analizowanej problematyce uznać to należy za niesprawiedliwe) egzekwowanie należności podatkowych od poszczególnych jednostek. Przykładowo osoby prowadzące działalność gospodarczą mają wiele możliwości ukrycia lub zaniżenia swoich dochodów. Oczywiście mowa o działaniach *de lege artis* np. unikanie opodatkowania poprzez stosowane strategie podatkowe. Natomiast osoby uzyskujące dochody ze stosunku pracy, czy też innych stosunków pokrewnych np. emerytury, świadczeń rentowych, ale także dochody z tytułu zysków kapitałowych lub udzielonych pożyczek mają znacząco mniejsze, a nawet brak możliwości ukrycia lub zaniżenia swoich dochodów. Koszty uzyskania przychodów albo nie występują wcale, albo są ryczałtowe i najczęściej niezwiązane z rzeczywistym ponoszeniem wydatków⁹⁶¹. Co więcej, według Marka Kalinowskiego „(...) opodatkowanie w sposób absolutnie identyczny dochodów, które nie są w takim samym stopniu możliwe do zweryfikowania przez organy podatkowe, oznaczałoby w istocie karanie osób osiągających dochody dające się ustalić bez najmniejszego marginesu obawy o pomyłkę, w stosunku do osób, których dochody są mniej uchwytnie”⁹⁶². W tym ujęciu zasada równości opodatkowania nie wpisuje się w koncepcję sprawiedliwości, jeżeli zastosowano równe, tj. równomierne (identyczne), opodatkowanie takich samych (równych) dochodów. Dopiero podatek realizujący ideę równości w następującym brzmieniu „(...) od znanego równego dochodu, równy podatek” wpisuje się w zasadę równości. To spostrzeżenia warte uwagi, bowiem jak zauważa M. Kalinowski, pominięcie wspomnianej idei może prowadzić do nieuwzględnienia w konstrukcji prawnej podatku

⁹⁶⁰ J. Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, s. 568.

⁹⁶¹ E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, 2012, s., 132 – 133.

⁹⁶² M. Kalinowski, *Współczesne systemy podatkowe*, Marek Kalinowski and Dom Organizatora TNOiK, Toruń 1996, s. 49-50.

dochodowego zakresu przedmiotowego opodatkowania którego wysokość jest trudna do zweryfikowania, np. czasochłonna, wymagająca pracy wielu osób⁹⁶³.

Zauważyć należy, że współczesne ustawodawstwo podatkowe nie realizuje spostrzeżeń M. Kalinowskiego, bowiem dochody, których nie można ukryć, np. zyski kapitałowe, na ogół obciążone są wyższą stawką niż np. dochody osób wykonujących wolny zawód (np.: stawka liniowa 19% w przypadku dochodów kapitałowych vs. zryczałtowany podatek dochodowy od osób wykonujących wolny zawód tj. 14% lub nawet 12%). Nawet gdy stawki podatku są takie same (lub podobne), to przedstawiciele wolnych zawodów prowadzący działalność gospodarczą i rozliczający podatek wg. skali podatkowej czy też podatku liniowego mają zdecydowanie większe możliwości odliczania kosztów uzyskania przychodów niż w przypadku osób uzyskujących dochody z tytułu zysków kapitałowych. Prawo podatkowe zyski te traktuje jako pojęcia tożsame z przychodem, a także dochodem do opodatkowania. Pomija się często poniesione koszty, które we współczesnej sferze społeczno-gospodarczej są oczywiste (np. narzędzia, zarówno wirtualne, jak i stacjonarne, które są niezbędne do osiągnięcia dochodów kapitałowych)⁹⁶⁴.

Na koniec warto przytoczyć za A. Gomułowiczem spostrzeżenia J. Zdzitowieckiego: „(...) [t]rzeba mieć możliwość dokładnego rozpoznania, co jest dochodem, by niektóre pierwiastki, które należałoby opodatkować, nie wymknęły się spod opodatkowania, inne natomiast, niepodpadające w zasadzie opodatkowaniu, nie podpadały pod nie”⁹⁶⁵.

5.3. Zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe a realizacja idei wolności i sprawiedliwości

Zwolnienia podmiotowe to problematyka, którą J. Małecki określa mianem tzw. immunitetu podatkowego⁹⁶⁶. Są to przepisy, których szczegółową treść odnaleźć można w art. 34 i 37 Konwencji Wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych z dnia 18.04.1961 r.⁹⁶⁷ oraz art. 49 Konwencji Wiedeńskiej o stosunkach konsularnych z 24.04.1963 r.⁹⁶⁸. Przez wiele dekad

⁹⁶³ M. Kalinowski, *Współczesne systemy...*, op.cit., s. 50.

⁹⁶⁴ Przykładem mogą być programy komputerowe, a także sprzęt komputerowy, który jest niezbędny do uzyskiwania zysków np. z tytułu inwestowania środków pieniężnych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

⁹⁶⁵ J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 11, [za:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, op.cit., s. 163

⁹⁶⁶ J. Małecki, *Podatki bezpośrednie...*, op.cit., Poznań 1995, s. 481.

⁹⁶⁷ Konwencja Wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych z dnia 18.04.1961 r. (Dz.U. z 1965 r., Nr 37, poz. 232 i 233).

⁹⁶⁸ Konwencja Wiedeńska o stosunkach konsularnych z 24.04.1963 r. (Dz.U. z 1982 r., Nr 13, poz. 98 i 99).

immunitet podatkowy był stosowany – a przez długi okres jedynie – wobec przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych wynikających z postanowień prawa międzynarodowego.

Zwolnienia podatkowe zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe, nie stanowią obligatoryjnych elementów konstrukcji prawnej podatku, co oznacza, że nie są nieodłącznym elementem normy prawnopodatkowej. To oczywiście ważny, jednakże niesamoistny element konstrukcji prawnej podatku. Ustawodawca wprowadzając dane zwolnienie podmiotowe i przedmiotowe decyduje się na to, aby stało się ono dodatkowym elementem konstrukcyjnym podatku, który wpływa na wysokość ciężaru podatkowego. Wprowadzone zwolnienia podatkowe – tak jak inne elementy prawnej konstrukcji podatku – kształtują rzeczywistą (efektywną) stopę procentową obciążenia daniną [Mariański, 2016 komentarz]⁹⁶⁹. Podstawą prawną wprowadzenia zwolnienia bądź ulgi podatkowej jest art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że „(...) [n]akładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”⁹⁷⁰.

Problematyka zwolnień podatkowych stanowiła zagadnienie, które znalazło swój wydzźwięk w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał Konstytucyjny sformułował niezwykle ważną tezę, w której odnaleźć można nawiązanie do analizowanej w niniejszej pracy koncepcji sprawiedliwości (zarówno na gruncie normatywnym, jak i wynikających z tego implikacji doktrynalnych). W orzeczeniu TK z dnia 29 maja 1996 r. odnaleźć możemy tezę, która stanowi, że „(...) standardem prawa podatkowego jest wynikający z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ciężący na wszystkich podmiotach obowiązek uiszczania podatku dochodowego (...), a zwolnienia (...) stanowią ustawowy wyjątek, istotne odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej, to jest powszechności i równości opodatkowania”⁹⁷¹. Na normatywnym gruncie przepisów prawa podatkowego w Polsce to wyraźne i dosadne odniesienie, które również precyzuje doktrynalne rozumienie powszechności i równości opodatkowania w odniesieniu do podatku dochodowego. Zauważyć należy, że perspektywa koncepcji sprawiedliwości w podatku wspomnianego orzecznictwa TK z dnia 29 maja 1996 r. to stanowisko, które ugruntowane zostało również w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2

⁹⁶⁹ A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, A. Mariański, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, wyd. IV*, Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#commentary/587304972/506050/krajewska-aleksandra-i-in-podatek-dochodowy-od-osob-prawnych-komentarz-wyd-iv?cm=URELATIONS> (dostęp 5.03.2022)

⁹⁷⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁹⁷¹ Orzeczenie TK z 29.05.1996 r., K 22/95, OTK 1996, nr 3, poz. 21. <https://sip.lex.pl/#jurisprudence/520119364?cm=DOCUMENT> (dostęp 5.03.2022).

kwietnia 1997 r.⁹⁷². Na mocy art. 84 Konstytucji RP „(...) [k]ażdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”⁹⁷³. W kontekście podatku dochodowego (na gruncie normatywnym) można przyjąć, iż zwolnienie podmiotowe jest zaprzeczeniem koncepcji sprawiedliwości w opodatkowaniu dochodów osobistych.

Obecnie obowiązująca u.p.d.o.f. różnicuje w niektórych przypadkach osoby fizyczne np. ze względu na wiek. Realizacja w praktyce podatkowej wspomnianego zróżnicowania, a więc odejścia od koncepcji sprawiedliwości, odbywa się m.in. poprzez zastosowanie tzw. ulgi dla młodych, tj. zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych dla osób zatrudnionych na określonych w art. 21 ust. 1 pkt 148 u.p.d.o.f. warunkach. Jak stanowi wskazany przepis „(...) [w]olne od podatku dochodowego są przychody: a) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, z umowy zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8; (...) [przychody – przyp.aut] otrzymane przez podatnika do ukończenia 26 roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł”⁹⁷⁴. W ustawie *de facto* nic nie wskazuje na to, że jedynie określone grupy wiekowe osób fizycznych podlegałyby opodatkowaniu⁹⁷⁵. Niezwykle ważne jest to, że z jednej strony mamy grupę podatników, która jest wolna od podatku, natomiast z drugiej tę, która została potraktowana w sposób niesprawiedliwy. Brzmienie powyższego przepisu wyraźnie zaprzecza, powszechnie przyjętej zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i na gruncie doktrynalnym, zasadzie powszechności i równości opodatkowania.

Poza tym zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 152 u.p.d.o.f. zwolnione z podatku dochodowego są „(...) przychody podatnika, który przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł”⁹⁷⁶.

W przepisach wprowadzanych w Polskim Ładzie ustanowiono – w art. 21 ust. 1 pkt 153 – że zwolnione z podatku dochodowego są „(...) przychody podatnika do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł (...)”⁹⁷⁷, który w roku podatkowym pełnił władzę rodzicielską w stosunku do co najmniej czworga dzieci.

⁹⁷² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej Konstytucja RP).

⁹⁷³ Konstytucja RP (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁹⁷⁴ Art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

⁹⁷⁵ M. Brzostowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz*, LEX/el. 2021. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587864340/661780/brzostowska-monica-kubiesa-patrycja-pit-komentarz?cm=URELATIONS> (dostęp 5.03.2022).

⁹⁷⁶ Art. 21 ust. 1 pkt 152 ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

⁹⁷⁷ *Ibidem*.

Kolejnym przykładem zwolnienia z podatku dochodowego jest tzw. ulga dla pracujących seniorów. To regulacja wprowadzona w ramach Polskiego Ładu. W art. 21 ust. 1 pkt 154 u.p.d.o.f. ustanowiono, że zwolnione z opodatkowania są „(...) przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, z umów zlecenia (...) otrzymane przez podatnika po ukończeniu 60. roku życia w przypadku kobiety i 65. roku życia w przypadku mężczyzny, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł⁹⁷⁸ pod warunkiem, że „(...) podatnik podlega z tytułu uzyskania tych przychodów ubezpieczeniom społecznym w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz podatnik, mimo nabycia uprawnienia, nie otrzymuje⁹⁷⁹ emerytury lub renty rodzinnej⁹⁸⁰.

W kontekście analizowanych zwolnień podmiotowych warto wspomnieć o spostrzeżeniach P. Pomorskiego. Zwraca on uwagę na to, że niektóre podmioty także zostały wyłączone – nie wprost – spod opodatkowania podatkiem dochodowym, a mianowicie⁹⁸¹:

- osoby fizyczne uzyskujące przychody z działalności rolniczej w zakresie, którym działalność jest objęta podatkiem rolnym;
- osoby fizyczne uzyskujące przychody z gospodarki leśnej – w takich przypadkach na jednostkach ciąży obowiązek opłacania podatku leśnego.

Zauważyć należy, że wspomniane wyżej podatki (tj. podatek rolny oraz leśny) oderwane są od aspektów dochodowości. Ukazuje to ich rzeczywiste zwolnienie z opodatkowania dochodów osobistych jednostek wykonujących wskazaną działalność. Tego rodzaju wyłączenie spod opodatkowania jest zaprzeczeniem zarówno powszechności, jak i równości opodatkowania. Co więcej, można stwierdzić, że jest to danie wolności wybranym podmiotom, którego konsekwencją jest ograniczenie własności innych podmiotów (jednostek). Zgodnie z teorią optymalnego opodatkowania, dochody podatkowe z reguły są dane, a jeżeli jedna grupa zostanie spod opodatkowania wyłączona, siłą rzeczy pozostałe grupy – pozbawione wolności podatkowej – zmuszone zostaną, aby zapłacić więcej. Ponadto, w teorii optymalnego opodatkowania „(...) nie przewiduje się wyjątków dotyczących specjalnego traktowania określonych grup podatników czy też poszczególnych sektorów gospodarki⁹⁸², ponieważ każde takie odstępstwo

⁹⁷⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn.zm.).

⁹⁷⁹ Ibidem.

⁹⁸⁰ Ibidem.

⁹⁸¹ P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 375.

⁹⁸² R. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, op.cit., s. 430.

powoduje zakłócenia w sferze rynkowej, a przede wszystkim ogranicza wydajność funkcji fiskalnej⁹⁸³.

Przepisom o podatku dochodowym nie podlegają również – realizowane przez poszczególne podmioty – czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Oznacza to, że są one zakazane przez prawo bądź sprzeczne z zasadami współżycia społecznego. Ze względów społecznych zwolniono z podatku świadczenia mające na celu zaspokojenie potrzeb rodziny, które uregulowane zostały na gruncie Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego⁹⁸⁴, a także przychody małżonków powstałe w wyniku zniesienia wspólności majątkowej bądź wyrównania ich majątków. Kolejna grupa podatników, którzy podmiotowo zostali wyłączeni, to przedsiębiorcy uzyskujący przychody z działalności żeglugowej⁹⁸⁵. Zauważyć należy, że przypadek przedsiębiorcy żeglugowego to z jednej strony zmniejszenie bazy podatkowej – a więc odejście od powszechności – z drugiej zaś zapewnienie prostoty opodatkowania oraz ochrona podatnika przed kaskadą, czy też ujmując inaczej – podwójnym opodatkowaniem, gdyż wskazani przedsiębiorcy płacą również podatek tonażowy.

Reasumując, podatek dochodowy w Polsce, który przez dekady kształtowany był na fundamencie zasady powszechności (podmiotowej), powinien obejmować wszystkie osoby uzyskujące dochód na danym obszarze. Oznacza to, że konstrukcja podatku od dochodów osobistych powinna być pozbawiona zwolnień podatkowych. Przesłanką uzasadniającą zwolnienie podatkowe może być konieczność przestrzegania postanowień z zawartych umów międzynarodowych (np. w odniesieniu do członków przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych na zasadzie wzajemności)⁹⁸⁶.

Zwolnienia przedmiotowe, będąc kolejnym zmiennym elementem prawnej konstrukcji podatku, w sposób istotny kształtują granicę tego, co określamy mianem zakresu przedmiotowego. Oznacza to, że zdarzenia faktyczne (rzeczywiste) i prawne, które zgodnie z określonymi w rozdziale 2 (tj. źródłami przychodów) u.p.d.o.f.⁹⁸⁷ rodzą powstanie obowiązku podatkowego, zostają pozbawione tego skutku na mocy określonych przez prawodawcę przepisów. To kolejny element, który obok m.in. regulacji zawartych w art. 9. oraz przepisów z rozdziałów 2, 5 u.p.d.o.f.⁹⁸⁸, zakreśla w sposób definitywny zewnętrzną „(...) granicę zakresu przedmiotowego

⁹⁸³ Ibidem.

⁹⁸⁴ Ustawa z dnia 26 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. 1964 r. nr 9 poz. 59 ze zm.).

⁹⁸⁵ P. Pomorski, *Podatek dochodowy...*, op.cit., s. 375-376.

⁹⁸⁶ S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 17; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2003, art. 1. <https://sip.lex.pl/#commentary/587270604/68116/gomulowicz-andrzej-malecki-gerzy-ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS> (dostęp 5.03.2022).

⁹⁸⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

⁹⁸⁸ Ibidem.

podatkowoprawnego stanu faktycznego”⁹⁸⁹. Wewnątrz wspomnianej granicy przedmiotowy zakres podatku w dalszej kolejności oznaczony zostaje przez ustawodawcę poprzez normy prawne regulujące m.in. koszty uzyskania przychodu⁹⁹⁰.

Zwolnienia przedmiotowe uregulowane zostały w rozdziale 3 u.p.d.o.f. Szczegółowo zagadnienie to traktuje art. 21 u.p.d.o.f., w którym prawodawca wymienia przypadki, kiedy określone przychody – pomimo tego, że mieszczą się w granicach zakreślonych przez przepisy z rozdziału 2 u.p.d.o.f. – zwolnione są z opodatkowania. Zaznaczyć należy, że przepisy te mają charakter przepisów szczegółowych zarówno w stosunku do tych zawartych w rozdziale 2, jak i przepisów z art. 9 (przedmiot opodatkowania)⁹⁹¹. Prawodawca szczegółowo wylicza przypadki (w trakcie pisania pracy jest ich ponad 200), gdy określone przychody (dochody) pozostają wolne od podatku. Zwolnienia przedmiotowe – podobnie jak w innych przepisach np. określających przedmiot podatku – prawodawca w art. 21. u.p.d.o.f. ujmuje w sposób niejako fizyczny (np. renta, odszkodowanie, dieta etc.). W rzeczywistości prawnopodatkowej zwolnieniem objęte są czynności faktyczne bądź prawne podmiotów objętych opodatkowaniem. Zauważyć należy, że nie zawsze i nie wszystkie zwolnienia mają charakter *stricte* przedmiotowy, bowiem w niektórych przypadkach przesłankami warunkującymi zwolnienie są elementy podmiotowe. Do takich przykładów zaliczyć należy: dodatek energetyczny dla kombatanów, pomoc pieniężną dla rodzin zastępczych czy też świadczenia rzeczowe otrzymywane przez emerytów i rencistów od zakładu pracy⁹⁹². Niezwykle ważne jest, że wskazane wyżej aspekty, które na pozór wydają się mało znaczące w stanach faktycznych umożliwiających prawne zwolnienie podatkowe, mogą okazać się istotne nie tylko w procesie interpretacji prawa na potrzeby orzecznictwa, ale także w kontekście dokonywania rozstrzygnięć doktrynalnych w obrębie koncepcji wolności i sprawiedliwości. Oczywiście nie bez znaczenia pozostają przesłanki społeczne, o których szerzej w dalszej części pracy.

W literaturze przedmiotu badacze podzielają pogląd, że przepisy zawarte w art. 21 u.p.d.o.f. nie dają jednoznacznej odpowiedzi na kluczowe pod względem przesłanek aksjologicznych i doktrynalnych pytanie o to, jakimi przesłankami kierował się ustawodawca wprowadzając określone zwolnienia przedmiotowe, dlatego trudno w trakcie analizy doszukać się przewodniej myśli, w oparciu o którą wprowadzane byłyby poszczególne przepisy. Oczywiście

⁹⁸⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 414.

⁹⁹⁰ Ibidem.

⁹⁹¹ Ibidem.

⁹⁹² Ibidem.

przepisy te można zagregować, jak zgodnie zauważają R. Mastalski⁹⁹³, D. Mączyński⁹⁹⁴, A. Mariański⁹⁹⁵, D. Handor⁹⁹⁶, na potrzebę prowadzonych analiz prawnopodatkowych, aczkolwiek jedynie w grupy zawierające podobne do siebie rodzaje zwolnień. Najbardziej pasującym kryterium klasyfikacji mogą być źródła dochodów i przychodów, a więc informacji skąd płyną zwolnione od podatku przychody i dochody. Dopiero przyjmując takie prawnopodatkowe kryterium można wyróżnić następujące rodzaje zwolnień przedmiotowych⁹⁹⁷:

- socjalne, np. renty przyznawane na podstawie odrębnych przepisów o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin, odprawy pośmiertne i zasiłki pogrzebowe;
- odszkodowawcze, np. niektóre otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia;
- wygrane, w kasynach gry oraz w grach bingo, pieniężne i fantowe urządzonych i prowadzonych przez uprawniony podmiot na podstawie przepisów o grach hazardowych obowiązujących w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz wygrane w grach liczbowych, loteriach pieniężnych, grze telebingo, zakładach wzajemnych, loteriach promocyjnych, loteriach audiotekstowych jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych nie przekracza 2280 zł;
- związane z wykonywaniem określonych profesji, np. wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór, wartość otrzymanego ubioru reprezentacyjnego i sportowego członka polskiej reprezentacji na igrzyska głuchych i światowe igrzyska olimpiad specjalnych;
- diety;
- nagrody i stypendia, np. nagrody wypłacane przez Polski Komitet Olimpijski i Polski Komitet Paraolimpijski za uzyskanie wyników na igrzyskach olimpijskich i paraolimpijskich

⁹⁹³ Ibidem, s. 415.

⁹⁹⁴ D. Mączyński, *Państwowe podatki bezpośrednie...*, op.cit., s. 689-690.

⁹⁹⁵ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski...*, op.cit.

⁹⁹⁶ D. Handor, *Zmniejszenie wysokości obciążeń w podatkach bezpośrednich oraz w podatkach samorządowych*, [w:] J. Głuchowski, D. Handor i in., *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 123.

⁹⁹⁷ D. Mączyński, *Państwowe podatki bezpośrednie...*, op.cit., s. 689-690; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 415-416.

- przychody z określonych rodzajów sprzedaży (np. przychody uzyskane z tytułu sprzedaży prawa wieczystego użytkowania, sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, sprzedaż budynków, lokali mieszkalnych);
- inne rodzaje tzw. ulgi i zwolnienia uznaniowe⁹⁹⁸.

W literaturze przedmiotu na ogół uznaje się za usprawiedliwione zwolnienia, które skwantyfikować można jako społeczne, szczególnie gdy przybierają one charakter socjalny, a państwo wspiera zaspokajanie określonych potrzeb podatnika. Przykładem są zwolnienia określone w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.⁹⁹⁹:

- świadczenia pomocy materialnej dla uczniów i osób uczestniczących w innych formach kształcenia, pochodzące z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz ze środków własnych szkół przyznane na podstawie przepisów o systemie oświaty oraz inne stypendia za wyniki w nauce, których zasady przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania (art. 21 ust. 1, pkt. 40);
- dodatki do rent rodzinnych dla sierot zupełnych, wypłacone na podstawie odrębnych przepisów (art. 21 ust. 1, pkt. 64);
- wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1000 zł; rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi (art. 21 ust. 1, pkt. 67);
- świadczenia z pomocy społecznej (art. 21 ust. 1, pkt. 79);
- wynagrodzenie za sprawowanie opieki przyznane przez sąd na podstawie art. 162 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego (art. 21 ust. 1, pkt. 79a);
- dodatek kombatantski oraz dodatek za tajne nauczanie przyznawane na podstawie odrębnych przepisów.

⁹⁹⁸ Szerzej S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów, prezydentów*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

⁹⁹⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

Kolejna ważna kategoria zwolnień podatkowych to tzw. zwolnienia o charakterze technicznym. Związane są z potrzebą korygowania zbyt obszernie określoną przez prawodawcę kategorią przychodu (dochodu), która z tego powodu – pazerności prawodawcy – (nie)sprawiedliwie zostaje opodatkowana. W wielu przypadkach dochód ten nie jest związany z rzeczywistym przysporzeniem majątkowym. Wobec tak obszernego ujęcia kategorii dochodu podlegającego opodatkowaniu (szerzej w podrozdziale 5.1.) prawodawca „zmuszony” jest do kazuistycznego zwalniania z podatku tego rodzaju przysporzenia, którego jak pisze A. Mariański, „(...) żaden rozsądny człowiek nie uzna[łby] za powodujące wzrost masy majątkowej podatnika”¹⁰⁰⁰. W tym kontekście należy wskazać ustanowione w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. zwolnienia:

- wartości ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór (art. 21 ust. 1, pkt 10);
- wartości otrzymanego ubioru reprezentacyjnego i sportowego członka polskiej reprezentacji olimpijskiej i paraolimpijskiej oraz członka polskiej reprezentacji na igrzyska głuchych i światowe igrzyska Olimpiad Specjalnych (art. 21 ust. 1, pkt 10a);
- świadczeń rzeczowych i ekwiwalentów za te świadczenia, przysługujących na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (art. 21 ust. 1, pkt 11)
- ekwiwalentów pieniężnych za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność (art. 21 ust. 1, pkt 13)

Zdaniem A. Mariańskiego, brak wspomnianych wyżej zwolnień prowadziłby do „(...) nierównego opodatkowania osób w podobnych sytuacjach” w rzeczywistości społeczno-gospodarczej, dlatego racjonalne jest zwolnienie przysporzenia z tytułu zwrotu za strój służbowy, który jest obowiązkowy tylko na niektórych stanowiskach, bowiem ta instytucja podatku przywraca równość opodatkowania. Zauważyć należy, że tego rodzaju zwolnienia wydają się niezbędne, aby przywrócić (utrzymać) konstrukcję podatku zgodną z koncepcją sprawiedliwości, tj. równości i powszechności opodatkowania. Implikuje to jednak potrzebę intensywnych działań, w których bardzo łatwo o błąd i zniweczenie – analizowanej w niniejszej pracy – koncepcji sprawiedliwości, co wynika ze zbyt „pazernie”, jak pisze R. Gwiazdowski, zdefiniowanego przychodu (dochodu) w konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych (szerzej podrozdział 5.1.)¹⁰⁰¹. Co więcej, jeżeli prawodawca w tzw. kazuistycznych zwolnieniach nie wymieni

¹⁰⁰⁰ A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi...*, op.cit., s. 15.

¹⁰⁰¹ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny...*, op.cit.

omawianego wyżej świadczenia¹⁰⁰², to efektem będzie niewspółmierne opodatkowanie, o które łatwo m.in. z powodu błędu przeoczenia. Z jednej strony sprowadza się to do coraz bardziej złożonej struktury oraz techniki opodatkowania, a więc pozbawienia względnej neutralności podatku, a z drugiej zbyt szerokie ujęcie danego zwolnienia – o co również łatwo – doprowadzić może do nieuzasadnionego „przypadkowego” uprzywilejowania wybranych grup podatników.

Zauważyć należy, że określone w przepisach zwolnienia podatkowe nie zawsze wprowadzane są w celu realizacji pozafiskalnych funkcji podatku. Ustawodawca, wprowadzając zwolnienia przyznaje, że wobec poszczególnych jednostek oraz zdarzeń gospodarczych zastosował nadmierne stawki podatkowe¹⁰⁰³. Z tego powodu wydaje się, że zwolnienie podatkowe jest usprawiedliwieniem nadmiernie wysokiego fiskalizmu, którym niesłusznie zostali obciążeni poszczególni obywatele ponieważ „(...) [w]ęzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika, nie może oznaczać [do]wolności i arbitralności w kształtowaniu ciężaru podatkowego”¹⁰⁰⁴, oznaczałoby to bowiem pomijanie norm konstytucyjnych, które z mocy prawa chronią wolności i prawa ekonomiczne poszczególnych jednostek. Na gruncie Konstytucji RP prawa te zostały określone m.in. w art. 20, 21, 22, 32 i 64¹⁰⁰⁵. Niemniej jednak należy zauważyć, że nadmiernie rozbudowany system zwolnień podatkowych zniekształca konstrukcję podatku dochodowego. Rosnący od kilku dekad katalog zwolnień powoduje coraz większą złożoność (skomplikowanie) podatku, wyższe koszty transakcyjne, a także niższą efektywność fiskalną podatku, a to niweczy możliwość osiągnięcia względnej neutralności opodatkowania dochodów osobistych.

Ważnym aspektem zwolnienia podatkowego jest wysokość przyjętego progu wolnego od podatku (tzw. kwota wolna od podatku). W literaturze występuje różne podejście doktrynalne do tego zagadnienia, poczynając od tego, że wysokość tej kwoty powinna być określona na poziomie tzw. minimum socjalnego, minimalnego wynagrodzenia, bądź wielokrotności przeciętnego wynagrodzenia. Na ogół uznaje się, że kwota wolna od podatku związana jest *stricte* z aspektem socjalnym opodatkowania, a więc. z kryterium zdolności płatniczej. Niemniej jednak warto zwrócić uwagę na gospodarczą stronę kwoty wolnej od opodatkowania, a mianowicie na sferę wolności ekonomicznej, tj. czasu, w którym podatnik pracując nie jest obowiązany

¹⁰⁰² A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi w podatku...*, op.cit., s. 15.

¹⁰⁰³ M. Staniszewski, *Charakter ulg, zwolnień, wyłączeń oraz zniżek i zwyczaj podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Instytut Prawa i Administracji Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu” 2018, nr 10 s. 67.

¹⁰⁰⁴ A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania- zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, z. 3, s. 19-20.

¹⁰⁰⁵ Konstytucja RP (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

do ponoszenia ciężaru daniny. Zagadnienie to określa się również mianem dnia wolności podatkowej, a więc dokładnie określonym przedziałem czasu, w którym podatnik realizuje swą działalność w sferze gospodarczej i nie jest przez prawodawcę obciążany podatkiem na rzecz wspólnego budżetu.

Jeszcze ponad dwie dekady temu kwota wolna od podatku w podatku dochodowym podlegała waloryzacji. Wówczas prawodawca przyjął, że kwota wolna będzie podlegała podwyższaniu w każdym roku podatkowym o wskaźnik odpowiadający wzrostowi przeciętnego wynagrodzenia brutto w gospodarce w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy¹⁰⁰⁶. Następnie – ustawą z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁰⁰⁷ – przyjęto, że kwota, o którą zmniejsza się podatek, będzie podlegać w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych. Mechanizm automatycznej (systemowej) waloryzacji kwoty wolnej został zaniechany po wprowadzeniu ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹⁰⁰⁸. Wówczas kwotę wolną ustanowiono na poziomie 2 789,89 zł. W kolejnych latach ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. kwota ta została podniesiona do 3 091 zł i przez wiele lat pozostała na tym poziomie, a więc niższym niż minimum egzystencji. Dopiero w 2017 r. kwota wolna od podatku została podniesiona do poziomu 6 600 zł, przy czym jej konstrukcja zmieniła się przyjmując postać skali degresywnej. Zauważyć należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wskazywała wprost kwoty wolnej od podatku, a jedynie – skomplikowany – algorytm według, którego wyliczano kwotę zmniejszającą podatek. To rozwiązanie, które zmniejsza transparentność. Tabela 5. obrazuje jak kształtowała się kwota wolna od podatku – inaczej dochód wolny od podatku – oraz kwota zmniejszająca podatek w latach 2009-2023.

Tabela 5. Dochód wolny od podatku oraz kwota zmniejszająca podatek na przestrzeni lat 2009-2023

Rok	Dochód roczny podatnika [zł]	Dochód wolny od podatku w [zł]	Kwota zmniejszająca podatek
-----	------------------------------	--------------------------------	-----------------------------

¹⁰⁰⁶ I. Augustyński, *Skutki podniesienia kwoty wolnej od podatku od dochodów osobistych*, „Gospodarka Narodowa” 2016, nr 1 (281) s. 55-71.

¹⁰⁰⁷ Ustawa z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2001, nr 134, poz. 1509 ze zm.).

¹⁰⁰⁸ Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2003 nr 202 poz. 1956).

2009 – 2016	brak przedziału dochodowego	3091	556,02
2017	do 6 600 powyżej 6 600 – 11 000 powyżej 11 000 – 85 528 powyżej 85 528 – 127 000 powyżej 127 000	6 600 degresywna od 6 600 do 3091 3 091 degresywna od 3 091 do 0 brak kwoty wolnej	1 188 od 1 188 do 631,98 556,02 od 556,02 do 0 0
2018	do 8 000 powyżej 8 000 – 13 000 powyżej 13 000 – 85 528 powyżej 85 528 – 127 000 powyżej 127 000	8 000 degresywna od 8 000 do 3 091 3 091 degresywna od 3 091 do 0 brak kwoty wolnej	1 440 od 1 440 do 883,98 556,02 od 556,02 do 0 0
2019	do 8 000 powyżej 8 000 – 13 000 powyżej 13 000 – 85 528 powyżej 85 528 – 127 000 powyżej 127 000	8 000 degresywna od 8 000 do 3 091 3 091 degresywna od 3 091 do 0 brak kwoty wolnej	1 420 od 1 420 do 548,30 548,30 od 548,30 do 0 0
2020 – 2021	do 8 000 powyżej 8 000 – 13 000 powyżej 13 000 – 85 528 powyżej 85 528 – 127 000 powyżej 127 000	8 000 degresywna od 8 000 do 3 091 3 091 degresywna od 3 091 do 0 brak kwoty wolnej	1 360 od 1 360 do 525,12 525,12 od 525,12 do 0 0
2022- 2023	do 120 000 powyżej 120 000	30 000 30 000	3 600 3 600

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 1 ustawy z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1926); art. 1 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175 z późn. zm.); art. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387); art. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 z późn. zm.).

Sposób ustalania kwoty zmniejszającej podatek zaprezentowano w tabeli 5. Obowiązująca w tym okresie kwota zmniejszająca podatek miała charakter degresywny, z wyjątkiem podatników zarabiających w przedziale 13 000 – 85 528 zł, w którym była stała. Zastosowane podejście trudno ocenić jako transparentne. Jednakże uwzględniało ono poniekąd zdolność płatniczą podatnika. Warto podkreślić, że na gruncie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o

zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw wprowadzono, że kwota zmniejszająca podatek „(...) podlega weryfikacji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych”¹⁰⁰⁹. Aktualnie stanowi o tym art. 27. ust. 1c u.p.d.o.f.¹⁰¹⁰.

Prawodawca, wprowadzając ustawę z dnia 29 października 2021 r.¹⁰¹¹ ustanowił kwotę wolną od podatku na poziomie 30 000 zł. Stanowi o tym art. 27 ust. 1. u.p.d.o.f.¹⁰¹² w świetle, którego podatnik uzyskując 30 000 zł dochodu oraz będąc opodatkowanym skalą podatkową nie zapłaci podatku. Jednak będzie zmuszony zapłacić składkę na ubezpieczenie zdrowotne, która wcześniej pomniejszała kwotę podatku. Wprowadzone zmiany dla większości podatników okazały się względnie neutralne, tj. ich dochód nie uległ znaczącej zmianie, bowiem wyższą kwotę wolną od podatku „zrekompensowało” zniesienie odliczenia składki zdrowotnej od należnego podatku.

Zwolnienia z podatku dochodowego, które zostały wprowadzone stosunkowo niedawno, są uregulowane w ustawie z dnia 29 października 2021 r.¹⁰¹³. Na gruncie tej ustawy nastąpiło zwolnienie z podatku dochodowego osób fizycznych przychodów rodziców co najmniej czworga dzieci oraz podatników, którzy ukończyli 60 lub 65-ty rok życia. Jednym z deklarowanych przez prawodawcę celów jest próba wywarcia pozytywnego wpływu na rynek pracy poprzez politykę podatkową. Prawodawca wyszedł z założenia, że zmiany te będą stymulowały podaż pracy w Polsce, a tym samym ułatwiały rozwinięcie działalności polskich przedsiębiorstw. Tzw. PIT-0 dla seniorów został uregulowany w art. 21 ust. 1 pkt 154 u.p.d.o.f. Zwolnienie to ma na celu stworzenie dodatkowej zachęty do pozostawania na rynku pracy dla grupy aktywnych zawodowo seniorów, którzy nie decydują się na pobieranie emerytury, lecz chcą kontynuować pracę, co w efekcie może również wpłynąć na dalsze powiększenie puli środków emerytalnych¹⁰¹⁴. Z jednej strony niepokojące jest, że po raz kolejny ustawodawca znacząco różnicuje podatników ze względu na wiek, co powoduje odejście od zasady powszechności, a także równości. Z drugiej – zrozumiąły wydaje się pozafiskalny cel

¹⁰⁰⁹ Ustawa z dnia 29 października o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021 poz. 2105).

¹⁰¹⁰ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰¹¹ Art. 1 pkt 47 lit. a ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Dz.U.2021.2105)

¹⁰¹² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰¹³ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021 poz. 2105).

¹⁰¹⁴ Sz. Obuchowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12, s. 97, <https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2021/12/Kalendarium-wdrozenia-podatkowej-czesci-Polskiego-Ladu-cz.-2.pdf> (dostęp 15.02.2021).

stymulacyjny, jednakże wątpliwe jest, że tego rodzaju polityka diametralnie wpłynie na decyzje podatników tym bardziej, że panująca w Polsce tendencja polega raczej na pobieraniu świadczenia emerytalnego/rentowego i jednocześnie dalszym prowadzeniu pracy zarobkowej. Dlatego negatywnie ocenić należy przede wszystkim pomniejszenie bazy podatkowej, podczas gdy wydatki budżetu w ostatnich latach nieustannie rosną. Wobec tej sytuacji oczywiste jest, że pozostali podatnicy niesprawiedliwie będą płacić więcej.

Kolejne wspomniane zwolnienie zostało wprowadzone poprzez dodanie art. 21 ust. 1 pkt 153 u.p.d.o.f. PIT-0 dla rodzin 4+dotyczy rodziców co najmniej czworga dzieci. W uzasadnieniu prawodawca wskazał na realizację sprawiedliwości społecznej i potrzebę wspierania polityki prorodzinnej państwa¹⁰¹⁵. Zauważyć należy, że ustawodawca z jednej strony podjął próbę zawężenia idei sprawiedliwości społecznej do jednej zasady, tj. zdolności płatniczej oraz funkcji pozafiskalnej podatku, a z drugiej pominął w kontekście koncepcji sprawiedliwości analizowane wcześniej zagadnienia, tj. linię orzecznictwa, normatywne podejście, a także doktrynalne przesłanki szeroko rozumianej sprawiedliwości, np. pryncypialne zasady powszechności oraz równości opodatkowania.

Reasumując, mając na uwadze powyżej analizowane przepisy, a w szczególności przepisy z rozdziału 2 (źródła przychodów) oraz art. 9 (przedmiot opodatkowania) u.p.d.o.f. stwierdzić należy, że generalną regułą jest opodatkowanie wszelkich – możliwie obszernie zakreślonych – przychodów (dochodów) uzyskiwanych w danym roku podatkowym przez osoby fizyczne. Natomiast analizowany powyżej art. 21 (zwolnienia przedmiotowe) u.p.d.o.f. zawiera jedynie wyjątki, których prawodawca nie powinien rozszerzać, bowiem wynika to m.in. z dyrektywy wykładni celowościowej, jak i systemowej przepisów prawnych art. 21 u.p.d.o.f. Za tego rodzaju interpretacją, stwierdza R. Mastalski, przemawiają również reguły ogólne wykładni i stosowania prawa podatkowego¹⁰¹⁶. Spostrzeżenia te nawiązują do szczególnie ważnej zasady powszechności opodatkowania, od której wyjątki – aby zachowywać sprawiedliwość opodatkowania – muszą być ściśle określone i uzasadnione przez prawo na gruncie ustawy. Stąd też, nie można przypadków, które są na pozór podobne do tych z art. 21 u.p.d.o.f., uznawać za dające prawo do zwolnienia podatkowego¹⁰¹⁷.

¹⁰¹⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, s. 79-80, (dostęp: 9.12.2021).

¹⁰¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit., s. 416.

¹⁰¹⁷ *Ibidem*.

Na przestrzeni lat zauważyć można, że ulgi oraz zwolnienia jednego podmiotu zazwyczaj skutkują kolejnymi preferencjami podatkowymi w przyszłości¹⁰¹⁸. Dlatego podatnik z jednej strony nie powinien zostać opodatkowany poza granicami podatkowoprawnego stanu faktycznego, a z drugiej nie może oczekiwać innych przywilejów podatkowych aniżeli te, które można ustalić na podstawie norm prawnych regulujących zarówno zwolnienia, jak i ulgi podatkowe. Stanowisko to znajduje swoje odzwierciedlenie w linii orzecznictwa sądowego. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28.07.1994 r.¹⁰¹⁹ wskazał, że przepisy regulujące zwolnienie podatkowe muszą być interpretowane w sposób ścisły, a charakter świadczenia oraz źródło jego uzyskania powinny w pełni odpowiadać kryteriom ustawowym – jak stanowi kolejny wyrok NSA z 23.04.1993 r.¹⁰²⁰ – które dają prawo do analizowanego w niniejszym podrozdziale zwolnienia podatkowego¹⁰²¹.

Konstatując, każda instytucja podatkowa np. zwolnienie, ulga podatkowa, powinna być oceniana pod kątem jej zgodności z zasadą równości i powszechności opodatkowania. W tym kontekście ważne jest, aby poddać analizie to, czy prawodawca dokonał zróżnicowania praw podmiotów znajdujących się w takiej samej czy też podobnej sytuacji, ponieważ zasada równości nie ma charakteru absolutnego. Możliwe jest – chociaż zdania wśród badaczy są podzielone – odmienne traktowanie poszczególnych podmiotów, gdy spełnione zostaną następujące warunki¹⁰²²:

- odstępstwa od zasady równości muszą mieć charakter relewantny. Oznacza to, że muszą pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści;
- waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi być zbilansowana z interesami, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych;
- podmioty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi, które uzasadniają odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

¹⁰¹⁸ Te zagadnienie obszernie traktuje teoria wyboru publicznego o czym szerzej było w rozdziale 3 i 4.

¹⁰¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28.07.1994 r. SA/Kr 768/94, niepubl.).

¹⁰²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.04.1993 r., SA/Wr 59/93, niepubl.)

¹⁰²¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, op.cit. 416.

¹⁰²² A. Gomułowicz, *Podatki a etyka...*, op.cit., s. 55-57; Wyrok TK z dnia 15 lipca 2010 r., K 63/07, OTK 2010, nr 6, poz. 60, cz. 3, pkt 6.2 uzasadnienia.

Prawodawca, aby spełnić – na ogół podzielane i postrzegane jako kluczowe w doktrynie podatkowej – zasady równości i powszechności opodatkowania nie może w sposób arbitralny kształtować wysokości ostatecznego obciążenia podatkowego. Niemniej jednak, ustawodawca z jednej strony wprowadza możliwie obszerne pojęcie przychodu w podatku dochodowym, a z drugiej pozostawia po „swojej stronie” wszystkie instrumenty, tj. ulgi, zwolnienia i inne preferencje podatkowe, poprzez które może regulować nie tylko zasady ustalania dochodu, ale także wysokość efektywnych stawek podatkowych w poszczególnych grupach podatników. Możliwość dokonywania korekty, m.in. poprzez zwolnienia przedmiotowe, wcześniej ustanowionej stawki podatkowej usprawiedliwiana jest zagadnieniem zdolności podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego¹⁰²³. Zdaniem A. Mariańskiego poddać należy w wątpliwość, czy takie działania w ogóle mogą zapewnić sprawiedliwe opodatkowanie¹⁰²⁴. Ponadto, intensywne działania korekcyjne poprzez instytucję zwolnienia podatkowego najczęściej prowadzą do znaczącego przerzucenia ciężaru na innych podatników, tym samym ograniczając ich wolność podatkową. Zjawisko to z jednej strony wyjaśnia teoria optymalnego opodatkowania, a z drugiej teoria wyboru publicznego, która dosadnie wskazuje, że najczęściej „korzystne” dla rządzących będzie arbitralne przenoszenie ciężarów podatkowych na wybrane zamożniejsze grupy podatników jednocześnie odciążając te, wobec których oczekuje się korzyści politycznych (wyborczych) za przyznane preferencje.

5.4. Ulgi i odliczenia a realizacja idei wolności i sprawiedliwości

Nierówności w opodatkowaniu dochodów osobistych najczęściej są konsekwencją trudności w precyzyjnym przeniesieniu na grunt prawa podatkowego zdarzeń faktycznych ze sfery społeczno-gospodarczej, które w myśl doktryny podatkowej powinny podlegać opodatkowaniu. Rozważania poświęcone wpływowi różnych przepisów podatkowych, a w szczególności instytucji ulgi, na poszczególne grupy społeczne pozwalają zrozumieć, dlaczego niektóre z nich utrzymują, że część z przepisów podatkowych jest „obiektywnie” sprawiedliwa. Wskazana analiza pozwala zrozumieć również, dlaczego inna grupa społeczna może twierdzić, że niesprawiedliwa byłaby zmiana funkcjonujących już preferencji podatkowych. Wydaje się, że jedynie posługując się zasadą równości i powszechności opodatkowania można podejmować próbę różniczenia analizowanych przypadków i wskazania tych, w których termin „sprawiedliwość”

¹⁰²³ Warto wspomnieć, że na gruncie teorii ekonomii to zdecydowanie bardziej dyskusyjne – założenie zaproponowane m.in. przez F.Y. Edgewortha – niż zasada powszechności i równości, która w orzecznictwie sądowym – jak zauważono powyżej przejawia się jako konstytutywna cecha sprawiedliwego podatku.

¹⁰²⁴ A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi...*, op.cit., s. 18.

jest wykorzystywany jedynie „(...) jako przykrywka wąskich interesów grupowych, od przypadków, w których”¹⁰²⁵ roszczenia poszczególnych grup mają uzasadnioną podstawę etyczną¹⁰²⁶.

W tym celu warto zwrócić się w stronę nowej ekonomii instytucjonalnej, której perspektywa pozwala dostrzec, że na etapie wymiaru podatku, jak pisze B. Zbroińska, „(...) kiedy konkretyzuj[ą] się jego szczegółowe rozwiązania, uzgadniane są warunki przyznawania ulg podatkowych”, bowiem na mocy umowy politycznej państwo decyduje się zrezygnować z części dochodów podatkowych, przyznając równocześnie przywileje podatkowe określonym grupom. Efektem umowy między państwem a podatnikiem jest ukształtowanie (skonstruowanie) instytucji ulgi określającej z jednej strony jakiego rodzaju przywileje są dostępne oraz jakie wysyłane są bodźce do sfery społeczno-gospodarczej (, a z drugiej jakich reakcji od podatników oczekuje w zamian państwo i w jaki sposób oceniana będzie zasadność wykorzystania danej preferencji podatkowej.

Realizacja zawartej umowy między państwem a podatnikiem polega na utworzeniu przez prawodawcę norm określających warunki korzystania z ulg bez możliwości ich negocjacji. Wyjątek stanowią ulgi indywidualne, które uzgadniane są bezpośrednio z organem posiadającym władztwo podatkowe w obrębie danego obszaru administracyjnego. Umowę dotyczącą ulgi indywidualnej cechuje wysoka specyficzność zależna od „(...) aktywów ludzkich po stronie tworzących prawo lub organu podatkowego podejmującego decyzję o udzieleniu ulgi indywidualnej”¹⁰²⁷. Oznacza to m.in. wysoką niepewność behawioralną odnośnie wydawanej decyzji, co przekłada się na niewielką liczbę wniosków o przyznanie tego rodzaju ulgi¹⁰²⁸. Uogólniając, zauważyć należy, że ulgi podatkowe określane są również mianem formy pomocy państwa dla przedsiębiorcy. Teoria wyboru publicznego akcentuje, że ta forma wsparcia przedsiębiorcy jest szczególnie warta zachodu dla grup interesów (lobbystów), a to szczególnie jest okolicznością niesprzyjającą lojalności, z jednej strony polityków i urzędników, którzy na ogół „poszukują renty”, a z drugiej podatników, którzy skłonni są do nieuprawnionego wykorzystywania istniejących przywilejów¹⁰²⁹.

¹⁰²⁵ J. E Stiglitz, *Ekonomia sektora...*, op.cit., s. 580.

¹⁰²⁶ Ibidem.

¹⁰²⁷ B. Zbroińska, *Skarbowość w ujęciu instytucjonalnej teorii kontraktów*, „Gospodarka Narodowa” 2012, nr 3, s. 95

¹⁰²⁸ B. Zbroińska, *Skarbowość w ujęciu...*, op. cit., s. 95.

¹⁰²⁹ Ibidem.

W piśmiennictwie dotyczącym prawa podatkowego słowo *ulga* w odniesieniu do podatku zazwyczaj oznacza uzyskanie przez podatnika pomniejszonego ciężaru daniny¹⁰³⁰. Współcześnie obowiązująca konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych zawiera obszerny katalog ulg i zwolnień podatkowych. O ile w przypadku omawianych wcześniej zwolnień podatkowych prawodawca *expressis verbis* wyraża chęć „wyłączenia” podmiotu bądź przedmiotu spod opodatkowania, to w przypadku ulg podatkowych najczęściej jest to „(...) częściowe zwolnieni[e], przybierające postać odliczenia od podstawy opodatkowania, od kwot[y] podatku lub obniżenia stawki podatkowej”¹⁰³¹. Zauważyć można, że w wielu przypadkach prawodawca nie wykorzystuje terminu „ulga”, a w konstrukcję prawną podatku wprowadza takie terminy, jak „pomniejszenie kwoty podatku” (np. art. 27f u.p.d.o.f. – ulga na małoletnie dziecko), czy też „pomniejszenie podstawy opodatkowania” (np. art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.¹⁰³²). Niektóre ulgi zawierają inne mechanizmy korekty podatku, np. wspólne rozliczenie małżonków (art. 6 ust. 2) bądź rodzica samotnie wychowującego dzieci (art. 6 ust. 4)¹⁰³³. Pomimo że prawodawca nie posługuje się w ustawie o podatku dochodowym słowem *ulga*, to wspomniane odliczenia w większości zasługują na miano „ulg”, bowiem tak też są określane w piśmiennictwie i orzecznictwie¹⁰³⁴. Istota ulg podatkowych sprowadza się do tego, że powodują one częściowe zmniejszenie ciężaru daniny. Uogólniając, instytucja ulgi podatkowej to mechanizm zmniejszający wysokość podatku. W doktrynie podatkowej wskazuje się na różnego rodzaju klasyfikacje, a w kontekście niniejszej pracy warto zwrócić uwagę na klasyfikację, którą podaje W. Nykiel, tj. ze względu na cele i funkcje¹⁰³⁵:

- ulgi gospodarcze
- ulgi społeczne
- inne ulgi

Ulg podatkowe, których główne aspekty sprowadzają się do zagadnień gospodarczych, najczęściej realizują funkcję stymulacyjną, np. pobudzenie inwestycji, zwiększenie oszczędności etc. Natomiast ulgi społeczne mają za zadanie realizować różnego rodzaju społecznie

¹⁰³⁰ C. Kosikowski, R. Tomaka, *Dochody budżetowe w socjalizmie, Dochody budżetowe w socjalizmie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, 1982, s. 50; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń, 2000, s. 31; W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, op.cit., s. 22

¹⁰³¹ S. Presnarowicz, *Ulg i zwolnienia...*, op.cit., s. 17.

¹⁰³² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰³³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰³⁴ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.

¹⁰³⁵ W. Nykiel, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń, 2002, s. 189; A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi...*, op.cit., s. 12.

uzasadnione cele, np. przybierają charakter socjalny, gdy państwo wspiera zaspakajanie określonych potrzeb podatnika. Reasumując, prawodawca w instytucji ulgi poszukuje indywidualizacji obciążeń podatkowych względem poszczególnych jednostek tak, aby wysokość daniny była zgodna z ich zdolnością podatkową. Zauważyć należy, że prawodawca ma przy tym niezwykle dużą swobodę w kształtowaniu efektywnej stawki podatkowej poprzez ingerencję w konstrukcję prawną podatku przy pomocy instytucji ulgi¹⁰³⁶. Niemniej jednak z doktrynalnego punktu widzenia swoboda ta nie może być nieograniczona. Głównym ograniczeniem, o jakim powinien pamiętać prawodawca, jest racjonalny i względnie neutralny podatek. Warto wspomnieć, że te podstawy opodatkowania implikują kolejne zagadnienia związane z zasadami sprawiedliwości podatkowej, a więc i fundamentalne zasady powszechności oraz równości opodatkowania.

Wspomniana indywidualizacja obciążeń podatkowych to zagadnienie, które odnosi się do uwzględnienia sytuacji osobistej podatnika (także jego rodziny) w konstrukcji prawnej podatku dochodowego. Jak zauważa J. Małecki, to właśnie za pośrednictwem tego podatku prawodawca ma możliwość realizowania konstytucyjnej zasady sprawiedliwości m.in. poprzez zastosowanie ulg z powodów socjalnych, zdarzeń nadzwyczajnych (np. klęski powodzi), a także analizowanej we wcześniejszej części pracy zasady zdolności płatniczej podatnika¹⁰³⁷. Zagadnienie zdolności płatniczej podatnika – w kontekście analizowanych ulg podatkowych – dobrze obrazuje orzecznictwo sądowe, w którym wskazano, że „(...) [w] demokratycznym państwie prawnym utrzymywanym z danin obywateli – ponoszenie ciężaru podatkowego stosownie do zdolności podatkowej podatnika oraz w oparciu o zasadę równości obywatelskiej – uznać należy za naczelną zasadę tego państwa. Stąd też przymiot powszechności podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być uznany za naruszenie zasady demokratycznego państwa prawa – lecz przeciwnie – za jej rozwinięcie”¹⁰³⁸.

To pogląd, który nie zawsze i nie przez wszystkich był podzielany zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, ponieważ zbyt intensywna realizacja celów pozafiskalnych, które wdrażane (wprowadzane) będą poprzez instytucję ulgi podatkowej, zazwyczaj prowadzi do rzeczywistego naruszenia zasady powszechności opodatkowania. O ile zwolnienia o charakterze socjalnym usprawiedliwić można chociażby dyskusyjną zasadą równości, to ulg o charakterze

¹⁰³⁶ A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi...*, op.cit. , „Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny” 2021, z. 1, s. 13-14.

¹⁰³⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2003, art. 1. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587270604/68116?keyword=ulg&tocHit=1&cm=URELATIONS> (dostęp: 2022-03-20 13:37)

¹⁰³⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lipca 1994 r., SA/Łd 90/94, niepubl.

stymulacyjnym (gospodarczym) w ten sposób usprawiedliwić się nie da, bowiem podatnicy, którzy nie realizują działalności wskazanej przez instytucje ulgi podatkowej – jak ukazuje teoria optymalnego opodatkowania – będą zmuszeni płacić więcej, tj. pokryć „ubytki” budżetowe, co niewątpliwie ograniczy ich dochód (własność), a w efekcie będzie to sprzeczne z koncepcją wolności i względnej neutralności podatku. *swój tekst idea z* ¹⁰³⁹.

Analizując instytucje ulgi podatkowej należy zwrócić uwagę na przepisy zawarte w art. 26 ust. 1 pkt 2.¹⁰⁴⁰ Ustawodawca przewidział możliwość odliczenia od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne. To ulga, która charakteryzuje się przede wszystkim prostotą administracyjną, bowiem dokumentacja, którą podatnik zmuszony jest prowadzić, jest dosyć prosta i ograniczona, np. nie jest konieczne gromadzenie dokumentów poświadczających objęcie ubezpieczeniem społecznym (tj. druk RMUA), gdyż kwestia ta może być w dowolnym momencie kontroli potwierdzona przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych¹⁰⁴¹. Ulga ta spełnia – jak można z pewną dozą ostrożności stwierdzić – zasadę równości opodatkowania, bowiem do korzystania z niej uprawnieni są niemal wszyscy podatnicy, którzy rozliczają się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych wg. stawki liniowej, a także którzy wybrali zryczałtowaną formę opodatkowania. Podobnie jest w przypadku kolejnej ulgi, tj. wpłaty na Indywidualne Konto Zabezpieczenia Emerytalnego. Tę ulgę reguluje art. 26 ust. 11 pkt 2b u.p.d.o.f.¹⁰⁴². Jednakże aby skorzystać z tej ulgi, podatnicy muszą dopełnić – stosunkowo prostych – formalności, tj. podpisać umowę o prowadzenie IKZE, a także na potrzeby kontroli posiadać dokument potwierdzający założenie i dokonywanie wpłat na te konto.

W u.p.d.o.f kolejną wymienioną grupą ulg są ulgi z tytułu darowizn. Ulgi te mają charakter stymulacyjny, który przejawia się w oddziaływaniu – poprzez pozafiskalną funkcję podatku – na osoby fizyczne do dokonywania darowizn na ustawowo określone cele. Tym sposobem podatnicy wpływają na rozwój preferowanych przez państwo rodzajów działalności. Ulga ta powoduje częściowe „wyręczenie” państwa w ponoszeniu wydatków najczęściej na cele społeczno-socjalne. Zauważyć należy, że państwo „współfinansuje” poprzez budżet centralny analizowaną darowiznę w części, która odpowiada stawce niezapłaconego podatku przez podatnika. Ulga ta została określona w art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., zgodnie z którym podatnicy

¹⁰³⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz...*, op. cit.

¹⁰⁴⁰ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰⁴¹ T. Krywan, *Jak skorzystać z ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych*, ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/469946662/krywan-tomasz-jak-skorzystac-z-ulg-w-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych?cm=URELATIONS> (dostęp: 28.02.2023).

¹⁰⁴² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

mogą odliczyć od dochodu niektóre darowizny. Maksymalna kwota takich odliczeń została przez prawodawcę ustalona na poziomie 6% dochodu podatnika. Zgodnie ze wskazanym wyżej przepisem (art. 26 ust. 1 pkt 9) ulga dotyczy darowizn przekazywanych na¹⁰⁴³:

- cele pożytku publicznego (tj. cele określone w art. 4 ustawy z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – dalej u.d.p.p.) organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 u.d.p.p. (względnie równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele);
- na cele kultu religijnego;
- na cele krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi na podstawie ustawy z 22.08.1997 r. o publicznej służbie krwi, w wysokości iloczynu kwoty rekompensaty określonej przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 tej ustawy i litrów oddanej krwi lub równoważnej ilości jej składników przeliczonej zgodnie z art. 8 tej ustawy;
- kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy;
- określone w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie odbudowy Pałacu Saskiego, Pałacu Brühla oraz kamienic przy ulicy Królewskiej w Warszawie.

Zauważyć należy, że regulacja prawna dotycząca darowizn w art. 26 ust 1 pkt 9 lit. a i b ma charakter katalogu zamkniętego. Z tego wynika, że darowizny na inne cele – mogące być uzasadnione z perspektywy np. społeczno-socjalnej – nie będą podlegały odliczeniu od osiągniętego dochodu. Oczywiście w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 9 zostały wymienione generalne cele, na które mogą być uiszczane darowizny, jednakże ustawodawca nie określił, jakie konkretnie wydatki rzeczywiście wypełniają znamiona ustalone dla darowizny. Stąd też przy ocenie czy darowizny zostały przeznaczone na cele ustawowe – zgodnie z tezą wyroku NSA z dnia

¹⁰⁴³ Art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

27 maja 1998 r. – „(...) należy korzystać ze słownikowych definicji danych pojęć np. oświata, nauka bądź sięgać do przepisów innych niż podatkowe, w których pojęcia te również występują”¹⁰⁴⁴. Jak zauważa A. Gomułowicz, z powodu nie do końca jasnej konstrukcji przepisu pojawiają się i będą się pojawiać wątpliwości dotyczące konkretnych stanów faktycznych, przy rozstrzyganiu których należy mieć na uwadze tezę sformułowaną przez NSA w kontekście analizowanego przepisu¹⁰⁴⁵. We wspomnianym wyroku – tj. wyroku NSA z dnia 12 marca 1998 r. I SA/Po 1361/97¹⁰⁴⁶ – sąd stwierdził, że „(...) [w] swym dotychczasowym orzecznictwie zarówno NSA, jak i SN wypowiadali się przeciwko stosowaniu w sprawach podatkowych zasady in dubio pro fisco, stwierdzając, że wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika”¹⁰⁴⁷.

Kolejna instytucja ulgi została wprowadzona wraz z nowelizacją u.p.d.o.f. w 2022 r. Z początkiem tego roku zniesiona została możliwość odliczania od podatku dochodowego składek na ubezpieczenie zdrowotne, dlatego prawodawca w celu rekompensaty strat poniesionych przez niektórych podatników wprowadził tzw. ulgę dla klasy średniej. Pierwotnie z ulgi tej mieli prawo skorzystać podatnicy uzyskujący dochody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, a także osoby rozliczające się według skali podatkowej z przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Ulga dla klasy średniej przysługiwałaby co do zasady zarówno pracownikom, jak i przedsiębiorcom – jedynie tym opodatkowanym na zasadach ogólnych, co należy wyraźnie podkreślić – u których suma uzyskanych w ciągu roku przychodów obliczona zgodnie z art. 26 ust. 4a u.p.d.o.f. wyniosła co najmniej 68 412 zł, ale nie przekroczyła 133 692 zł¹⁰⁴⁸.

Ulga dla klasy średniej miała więc za zadanie „wyplaszczenie” skali opodatkowania podatkiem dochodowym podatników rozliczających się na zasadach ogólnych. Pomimo tego, że ulga ta była prawidłowo skonstruowana względem zasady zdolności płatniczej, to za niepokojące należy uznać wybiórcze – nieuzasadnione – wskazanie podatników, którzy mieliby jej podlegać. Progresję podatkową na ogół traktuje się jako realizację sprawiedliwości

¹⁰⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 27 maja 1998 r., III SA 586/97, ONSA 1999, nr 1, poz. 35.

¹⁰⁴⁵ J. Małecki, A. Gomułowicz, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2003, art. 26.

¹⁰⁴⁶ W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 1998 r. odnaleźć można ciekawy przypadek. W tezie orzeczono, że „(...) [a]ni prawo podatkowe, ani kodeks cywilny nie zakazują w przyszłości dokonywania darowizny przez poprzednio obdarowanego na rzecz poprzedniego darczyńcy. Tego rodzaju sytuacje mają często miejsce między członkami najbliższej rodziny i związane być mogą z poprawą sytuacji finansowej jednej ze stron. Niewątpliwie o czynności pozornej można byłoby mówić wtedy, gdyby te dwie umowy darowizny zostały zawarte w tej samej dacie”.

¹⁰⁴⁷ Wyrok NSA w Poznaniu z 12.03.1998 r., I SA/Po 1361/97, LEX nr 33531.

¹⁰⁴⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

opodatkowania, dlatego też trudno (np. na gruncie zasady równości) uzasadnić wyłączenie spod tej ulgi podatników zarabiających powyżej 133 692 zł, a także tych rozliczających się wg. stawki liniowej. Niezależnie od wątpliwości natury etycznej ustawodawca wycofał się z tej ulgi.

Wspomnieć należy, że ostatecznie osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą uzyskały prawo do odliczenia składki zdrowotnej. Jednakże nie we wszystkich formach opodatkowania. Tylko osoby rozliczające się na zasadzie podatku liniowego mają możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania składki zdrowotnej bądź zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów. Limit odliczenia w 2023 r. wynosi 10 200 zł. Ponadto, w przypadku osób, które wybrały ryczał od przychodów ewidencjonowanych limit odliczenia składki zdrowotnej od podstawy opodatkowania wynosi 50% wartości opłaconych składek na ubezpieczenie zdrowotne..

Kolejna nowa ulga podatkowa, która została wprowadzona w u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2022 r., dotyczy odliczenia od dochodu składek członkowskich zapłaconych na rzecz związków zawodowych. To odliczenie od dochodu zostało określone w art. 26 ust. 1 pkt 2c¹⁰⁴⁹, według którego odliczenie może być dokonywane w ramach zeznania rocznego w wysokości 300 zł. Jak można odnaleźć w uzasadnieniu do tego przepisu, celem miało być stworzenie zachęty podatkowej – w postaci ulgi – do zwiększenia zainteresowania obywateli członkostwem w związkach zawodowych. Wprowadzając te przepisy prawodawca oczekiwał, że ulga będzie zachęcać pracowników do zaangażowania się w działalność na rzecz poprawy warunków pracy oraz przyczyni się do budowania nowoczesnego społeczeństwa obywatelskiego i rozwoju dialogu¹⁰⁵⁰.

Patrząc z perspektywy zasady powszechności opodatkowania trudno mówić o sprawiedliwości tej ulgi, ponieważ – jak podaje portal Legalis – zgodnie z danymi Głównego Urzędu Statystycznego w 2018 r. działało w Polsce 12 500 organizacji związków zawodowych funkcjonujących na różnych szczeblach administracyjnych. Również w tym roku zgodnie ze statystykami GUS do związków zawodowych należało ponad 1 500 000 osób. To relatywnie niewielka część, bowiem stanowi około 10 procent osób aktywnych zawodowo¹⁰⁵¹. Poza tym założyć można, że kwota, którą wnoszą członkowie danych organizacji, jest ekwiwalentna w kontekście do uzyskiwanych „usług” z tytułu przynależności do danego związku zawodowego.

¹⁰⁴⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰⁵⁰ <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>

¹⁰⁵¹ Ciekawym odniesieniem w powszechności wykorzystywania dostępnych ulg jest ulga na internet, która dotyczy większej części społeczeństwa niż omawiana w niniejszym akapicie ulga.

Uprzywilejowanie akurat tej grupy, tj. członków związków zawodowych, nie można zakwalifikować jako sprawiedliwe zarówno od strony zasady równości, zdolności płatniczej, jak i powszechności opodatkowania¹⁰⁵². Niepokojące jest, że ulga przyznawana jest organizacjom, z których przynajmniej niewielka część w ostatnich latach odgrywała znaczącą rolę w sferze *stricte* politycznej, w rozumieniu polityki parlamentarnej. Ten niepokojący wątek może zwiększać, a nawet ułatwiać stosowanie różnego rodzaju presji np. na pracowników, aby dołączali do organizacji, które wybiórczo lobbują w sferze politycznej.

Przykładem ulgi gospodarczej kierowanej bezpośrednio do przedsiębiorców jest obowiązująca od 2016 roku ulga na B+R¹⁰⁵³. Ulga B+R uprawnia podatników do dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania części wydatków – tj. wydatków kwalifikowanych – poniesionych na działalność badawczo-rozwojową wcześniej zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. W przepisach dotyczących systemu podatkowego i nie tylko określono definicję działalności badawczo-rozwojowej – stanowi o tym art. 4a pkt 26 podatku dochodowego od osób prawnych (dalej – u.p.d.o.p.). Zgodnie z tym przepisem prawnym za działalność badawczo-rozwojową uznaje się „(...) działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowan[e] w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań”¹⁰⁵⁴. Kolejne regulacje dotyczące ulgi B+R uregulowane zostały w art. 4 ust. 2. pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹⁰⁵⁵. Badania naukowe zostały podzielona na:

- badania podstawowe, które rozumiane są jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktach bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- badania aplikacyjne rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

Znaczenie tej ulgi zostało wzmocnione reformą podatkową, w myśl której od 2022 r. wszyscy podatnicy prowadząc działalność badawczo-rozwojową będą mieli prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania 200% kosztów pracowników zaangażowanych w działania badawczo-rozwojowe. Natomiast w przypadku Centrów Badawczo-Rozwojowych zwiększony odpis

¹⁰⁵² T. Krywan, *Jak skorzystać z ulg...*, op.cit.

¹⁰⁵³ K. Łukaszevska, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako szansa poprawy pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, z. 3, s. 181-197.

¹⁰⁵⁴ Art. 4a pkt 26 ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).

¹⁰⁵⁵ Ustawa z dnia 20.07.2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2022 r. poz. 574 z późn. zm.).

w wysokości 200% kosztów kwalifikowanych obejmie wszystkie rodzaje kosztów kwalifikowanych, z wyjątkiem kosztów poniesionych na ochronę patentową dla dużych podatników. Wśród kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu przy uldze B+R należy wymienić m.in.¹⁰⁵⁶:

- wydatki poniesione na należności ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy,
- wydatki poniesione na należności z tytułu umów zlecenia lub umów o dzieło, wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą,
- nabycie materiałów i surowców, które są bezpośrednio związane z prowadzeniem działalności badawczo-rozwojowej,
- nabycie sprzętu specjalistycznego, który nie jest środkiem trwałym,
- ekspertyzy, opinie, usługi doradcze,
- odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej lub nabycie usługi jej wykorzystywania w zakresie prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym,
- badań cyklu życia produktów,
- odpisy amortyzacyjne zaliczane do kosztów uzyskania przychodów,
- odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów prac rozwojowych.

Ponadto, zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych wprowadziły w 2018 r. preferencyjne opodatkowanie dochodów otrzymywanych z tytułu praw własności intelektualnej tzw. ulga „IP Box”. Preferencyjną stawkę podatku dochodowego, tj. 5% podstawy opodatkowania przedsiębiorca może zastosować do dochodów kwalifikowanych otrzymanych ze sprzedaży praw własności intelektualnej.

Kolejnym rodzajem ulg są ulgi o charakterze socjalnym. Katalog form pomocy, który został przewidziany przez ustawodawcę w podatku dochodowym od osób fizycznych, zawiera m.in. ulgę rehabilitacyjną. Regulacje prawne (zawarte m.in. w art. 26 u.p.d.o.f.) dotyczące odliczeń od dochodu na cele rehabilitacyjne są dosyć rozbudowane, a w wielu miejscach kazuistyczne. Ulga ta zawiera liczne odesłania do przepisów, które należą do innych aktów prawnych. Z przepisów określających obszar obowiązywania ulgi rehabilitacyjnej wynika, że sformułowane zostały w niej liczne uwarunkowania (obwarowania) stosowania odliczeń, a te dotyczą m.in.: osób uprawnionych (art. 26 ust. 1 pkt 6 oraz ust. 7e), warunków odliczeń (art. 26

¹⁰⁵⁶ *Ulga B+R*, <https://www.podatnik.info/publikacje/ulga-b-r,604962> (dostęp: 18.02.2023).

ust. 7d i 7g), zasad dokumentowania wydatków (art. 26 ust. 7c), przesłanek odliczeń wydatków od dochodu (art. 26 ust. 7b) oraz przesłanek kwalifikowania osób do I i II grupy inwalidztwa (art. 26 ust. 7f). Uwarunkowania prawne dotyczące odliczeń wydatków na cele rehabilitacyjne muszą być traktowane łącznie we wzajemnym związku¹⁰⁵⁷.

W katalogu wyliczeń poszczególnych ulg określonym w art. 26 ust. 7a odnaleźć można wiele zastrzeżeń co do możliwości kwalifikacji danego wydatku jako zasadnego, które formułowane są w następujący sposób: „stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności”, „niezbędnych w rehabilitacji”, „ułatwiających wykonywanie czynności życiowych”, „osoba niepełnosprawna w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się”, „usługi opiekuńcze”, „konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne”. W katalogu wyliczeń określonym w art. 26 ust. 7a spotyka się przy wielu wydatkach na cele rehabilitacyjne zastrzeżenia co do możliwości ich poniesienia formułowane m.in. w następujący sposób: "stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności", "niezbędnych w rehabilitacji", "ułatwiających wykonywanie czynności życiowych", "osoba niepełnosprawna w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się", "usługi opiekuńcze", "konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne". Przytoczone przykłady świadczą o tym, że każdy wydatek, który kwalifikowany jest jako ulga rehabilitacyjna, musi z zasady wyróżniać się pewną charakterystyczną cechą, określoną z jednej strony ogólnie przez ustawodawcę, a z drugiej indywidualnie uszczegółowioną w odniesieniu do danego wydatku konkretnego podatnika. Zauważyć można, że to dosyć subiektywna kwestia i nie ma jednoznacznych kryteriów w tym względzie¹⁰⁵⁸.

Uprawnienie dokonywania odliczeń od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne przysługuje osobom, które mają status osoby niepełnosprawnej, a także podatnikom, na których utrzymaniu pozostają osoby niepełnosprawne. Interpretacja terminu „utrzymywać” została wyjaśniona w wyroku NSA z dnia 12 lipca 2000 r.¹⁰⁵⁹. Zgodnie z tezą tego wyroku „(...) [u]trzymywać – tj. zapewniać środki do życia, ponosić koszty związane z czymś wyżywieniem, mieszkaniem i innymi potrzebami”. Katalog wydatków obejmuje łącznie 15 generalnie

¹⁰⁵⁷ J. Małecki, A. Gomułowicz, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2003, art. 26. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587270637/68176?keyword=ulg&toHit=1&cm=URELATIONS> (dostęp: 2022-03-20 17:37)

¹⁰⁵⁸ J. Małecki, A. Gomułowicz, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz...*, op. cit.

¹⁰⁵⁹ Wyrok NSA w Lublinie z 12.07.2000 r., I SA/Lu 535/99, LEX nr 45402. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520139098?cm=DOCUMENT> (dostęp: 2022-03-20 19:15)

określonych celów traktowanych jako „cele rehabilitacyjne”, a mianowicie są to wydatki poniesione m.in. na¹⁰⁶⁰:

- adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności
- przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności
- zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;
- zakup wydawnictw i materiałów (pomocy) szkoleniowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;
- odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjno-usprawniającym;
- odpłatność za pobyt na leczeniu sanatoryjnym, za pobyt w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych etc.
- opłacenie przewodników osób niewidomych I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym trzykrotności najniższego wynagrodzenia za pracę ogłaszanego na podstawie odrębnych przepisów, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy
- utrzymanie przez osoby niewidome I lub II grupy inwalidztwa psa przewodnika

Reasumując, przepisy dotyczące ulgi rehabilitacyjnej są złożone, a ich interpretacja wywołuje wiele wątpliwości. Nie pozostaje to bez wpływu na koncepcję wolności, jak i względnej neutralności opodatkowania, bowiem wywiązanie się ze złożonych regulacji prawnych odbędzie się kosztem zarówno nakładów czasu, jak i prawdopodobnie finansowych¹⁰⁶¹. Z uwagi na ograniczenia niniejszej pracy powyżej zasygnalizowano jedynie niektóre z przepisów, których szerszy katalog odnaleźć można w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f. Zauważyć należy, że socjalny aspekt tej ulgi dobrze ukazuje, jak obszerne mogą być wydatki ponoszone przez osoby uprawnione do omawianych wyżej odliczeń od dochodu. Co więcej, jedną z funkcji, jaką przypisuje się dla tej ulgi, jest tzw. inkluzja społeczna, która odnosi się do – w tym konkretnym przypadku – do ważnych pozafiskalnych funkcji podatku.

¹⁰⁶⁰ Art. 26 ust. 7a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰⁶¹ Co więcej, złożoność ulgi rehabilitacyjnej nie tylko demotywuje do korzystania z niej, ale przede wszystkim zwiększa koszty dostosowania, a w tym tzw. stratę dobrobytu (*excess burden*) o czym było m.in.: w rozdziale 4.

Zdolność płatnicza osób z orzeczeniem o niepełnosprawności czy też podatników mających na utrzymaniu te osoby niewątpliwie obniża się wraz z ponoszonymi na rehabilitację wydatkami. To podejście powszechnie akceptowane przez bardzo szerokie grono badaczy. Pomimo, że osoby posiadające prawo do tej ulgi z teoretycznego punktu zmniejszają powszechność opodatkowania, to pozostałe przesłanki, tj. zasada zdolności płatniczej, a także w tym przypadku związana z nią zasada równości, przemawiają za uznaniem tej ulgi za sprawiedliwą.

Mając na uwadze powyższe rozważania przyjąć można, że ulga ta pomimo, że ogranicza powszechność opodatkowania, to ma charakter racjonalny. Zgodnie z podejściem przedstawionym przez W. Wyrzykowskiego racjonalna ulga podatkowa to swojego rodzaju „kredyt podatkowy”, który w przyszłości przyniesie dodatkowe dochody podatkowe, bowiem jeśli państwo nie będzie prowadzić wyraźnie ukierunkowanej, a także aktualizowanej i racjonalnej polityki podatkowej, to obowiązujący system podatkowy będzie wykorzystywany w sposób nieracjonalny oraz niesatysfakcjonujący zarówno podatników, jak i poborcę podatków¹⁰⁶².

Poza ulgami, które polegają na dokonywaniu odliczeń od dochodów przepisy u.p.d.o.f. określają również ulgi polegające na dokonywaniu odliczeń od podatku. Jedną z najbardziej popularnych ulg podatkowych o charakterze socjalnym jest ulga prorodzinna, która określana jest również mianem ulgi na wychowanie dzieci. Ulga ta została uregulowana w art. 27f ust. 1 u.p.d.of. Zgodnie z treścią tego przepisu przysługuje ona osobom, które w ciągu roku podatkowego¹⁰⁶³:

- wykonywały władzę rodzicielską,
- pełniły funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nimi zamieszkiwało,
- sprawowały opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

Korzystanie z ulgi prorodzinnej nie wymaga – co do zasady – gromadzenia żadnych dokumentów. Jednakże – zgodnie z art. 27f ust. 5 – podatnicy na żądanie organów podatkowych zobowiązani są przedstawić zaświadczenia, oświadczenia oraz inne dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia, w szczególności¹⁰⁶⁴:

- odpis aktu urodzenia dziecka;
- zaświadczenie sądu rodzinnego o ustaleniu opiekuna prawnego dziecka;

¹⁰⁶² W. Wyrzykowski, *Interwencjonizm czy liberalizm – jaka polityka podatkowa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, nr 19, s. 173-185.

¹⁰⁶³ Art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁰⁶⁴ Art. 27f ust. 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

- odpis orzeczenia sądu o ustaleniu rodziny zastępczej lub umowę zawartą między rodziną zastępczą a starostą;
- zaświadczenie o uczęszczaniu pełnoletniego dziecka do szkoły.

Kwota ulgi uzależniona jest od liczby dzieci, ich wieku, a także zarobków małżonków. W przypadku jednego dziecka rocznie kwota ta wynosi 1 112,04 zł, pod warunkiem, że łączny dochód małżonków nie przekracza 112 000 zł (dochód podatnika samotnie wychowującego dziecko nie może przekroczyć 56 000 zł)¹⁰⁶⁵. Kwota ulgi na drugie dziecko wynosi 1 112,04 zł; a na trzecie 2 000,04 zł. Natomiast kwota do odliczenia z tytułu czwartego i kolejnego dziecka została ustalona na poziomie 2 700 zł. Prawo do ulgi przez wiele lat nie przysługiwało, gdy roczne dochody dziecka przekraczały 3 089 zł. . Dopiero przepisami zawartymi w art. 6 ust. 4e u.p.d.o.f. dochód, który może osiągnąć dziecko aby rodzice nie stracili ulgi został ustalony na poziomie „(...) dwunastokrotności kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U z 2022 r. poz. 240 i 2476) w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego”¹⁰⁶⁶. Zgodnie ze wskazanym przepisem w 2023 roku wysokość dochodu, którego nie może przekroczyć pełnoletnie dziecko podatnika ustalony jest na poziomie 1588,44 zł. Stąd też roczny dochód dziecka podatnika nie może przekroczyć 19061,28zł¹⁰⁶⁷. Ponadto, zauważyć należy, że w przypadku gdy podatnik nie osiągnął dochodu – np.: dochód poniżej kwoty wolnej od podatku – to można on ubiegać się o zwrot podatku z tytułu ulgi na dziecko. Wspomniane rozwiązanie zostało wprowadzone dopiero poprzez nowelizację przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych w 2014 r. Do tego czasu – z powodu konstrukcji ulgi, tj. odliczania jej od kwoty należnego podatku dochodowego – podatnicy uzyskujący niskie dochody nie mieli możliwości skorzystania z niej w pełnej wysokości.

W świetle przepisów regulujących w latach 2007-2013 ulgę na dziecko, limit ulgi wyznaczony był przez kwotę należnego podatku pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne. Od 2014 r. wysokość ulgi to różnica między kwotą należnego podatku a wysokością przysługującej ulgi, do limitu łącznie zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne

¹⁰⁶⁵ Ustawodawca w art. 27f ust. 2 znacząco ograniczył – względem regulacji dotyczących tej ulgi sprzed 1 stycznia 2022 r. – możliwość zastosowania ulgi na dziecko w przypadku posiadania jednego dziecka. Bowiern, jak stanowi art. 27f ust. pkt 1) lit. a) dochody rodziców nie mogą przekroczyć 112 000 zł.

¹⁰⁶⁶ Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

¹⁰⁶⁷ Ustawia z dnia 27.06.2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U z 2022 r. poz. 240 i 2476).

i zdrowotne w danym roku¹⁰⁶⁸. To rozwiązanie, które można ocenić jako zgodne z zasadą równości, bowiem uwzględniona została sytuacja dochodowa osób najmniej zarabiających.

Analizując tę ulgę należy wspomnieć o przesłankach jej wprowadzenia, a mianowicie pogarszającej się sytuacji demograficznej w Polsce. Jednakże celem wprowadzenia tej ulgi było przede wszystkim wsparcie rodzin wychowujących dzieci. Jak zauważa M. Pasternak-Malicka, ulga pierwotnie przysługiwała podatnikom bez względu na ich status materialny bądź dochodowy, będąc w zamyśle ustawodawcy „motywacją” do posiadania większej liczby potomstwa. Warto podkreślić jednocześnie, że omawiana ulga mając charakter *stricte* socjalny – podobnie jak każda ulga – również narusza postulat powszechności opodatkowania. Trzeba zaznaczyć, że instrument ulgi wkomponowany w konstrukcję prawną podatku dochodowego miał promować posiadanie potomstwa we wszystkich rodzinach, podczas gdy aktualna jego konstrukcja wyklucza z grupy beneficjentów osoby niepłacące podatku dochodowego wg. skali. Do tego grona można zaliczyć np. rodziny rolnicze, które opodatkowane są podatkiem rolnym i nie podlegają u.p.d.o.f.¹⁰⁶⁹.

Na zakończenie warto wspomnieć także o przykładach innych ulg. Przepisami zawartymi w art. 26h u.p.d.o.f. określona została tzw. ulga termomodernizacyjna. W ramach tej ulgi podatnicy, którzy są właścicielami bądź współwłaścicielami budynków mieszkalnych jednorodzinnych, mają prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku dochodowego wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku¹⁰⁷⁰. Z regulacji prawnych, które zostały zawarte w art. 26h, wynika, że wysokość wydatków podlegających odliczeniu w ramach ulgi termomodernizacyjnej ustala się na podstawie faktur wystawionych przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku (art. 26h ust. 3 u.p.d.o.f.). Jednakże wysokość odliczenia nie może przekroczyć 53 000 zł w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych w poszczególnych budynkach, których podatnik jest właścicielem lub współwłaścicielem¹⁰⁷¹.

Ulgą termomodernizacyjną stanowi jeden z elementów rządowego programu „Czyste powietrze”, który wdrażany był na przestrzeni 2017-2018 r. Celem programu jest poprawa

¹⁰⁶⁸ M. Duda, Zmiany w konstrukcji prawnej tzw. prorodzinnej ulgi podatkowej, „Człowiek-Rodzina-Prawo” 2014, s. 3-11.

¹⁰⁶⁹ M. Pasternak-Malicka, *Ulgą prorodzinna w Polsce i wybranych krajach a realizacja zasad sprawiedliwości podatkowej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 488, s. 179.

¹⁰⁷⁰ T. Krywan, *Jak skorzystać z ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych?*, ABC. <https://sip.lex.pl/#/publication/469946662/krywan-tomasz-jak-skorzystac-z-ulg-w-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych?cm=URELATIONS> (dostęp: 2022-03-22 22:09)

¹⁰⁷¹ Art. 26h ust. 2 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

efektywności energetycznej oraz zmniejszenie emisji pyłów i innych zanieczyszczeń do atmosfery. Jednakże ulga ta skierowana jest raczej do osób zamożniejszych (minimalny dochód aby skorzystać z ulgi wynosi 1 600 zł na osobę), a w związku z tym będzie miała ona mniejszy wpływ na zjawisko tzw. ubóstwa energetycznego¹⁰⁷². Co więcej, w przepisach dotyczących tej ulgi brakuje programów skierowanych do mieszkalnictwa wielorodzinnego bądź szerszej części społeczeństwa. W tym kształcie negatywnie należy ocenić tę ulgę pod kątem analizowanej koncepcji sprawiedliwości zarówno w powszechnie uznawanej doktrynie J. Rawlsa, jak i według zasady równości i powszechności opodatkowania. Ulga ta również nie „koresponduje” w żadnym wymiarze z zasadą zdolności płatniczej, bowiem beneficjentami programu są osoby o wyższej zdolności płatniczej, co całkowicie przeczy idei tej zasady. Reasumując, ulga przyznaje wolność podatkową zamożnym podatnikom, przy jednoczesnym wyłączeniu z niej podatników dotkniętych zjawiskiem ubóstwa energetycznego. Stąd też uznać należy ją za niespełniającą kryteriów koncepcji sprawiedliwego opodatkowania.

Ulga internetowa to kolejna ulga, która została określona w art. 26 ust. 1. pkt 6a u.p.d.o.f. Na podstawie tego przepisu podatnicy mogą odliczyć od dochodu wydatki z tytułu użytkowania internetu w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł. Zauważyć należy, że współcześnie zmieniły się warunki, które niegdyś zadecydowały o wprowadzeniu tego rodzaju ulgi. W okresie jej wprowadzenia, tj. w 2005 r., ulga ta miała ułatwić komputeryzację, zachęcić do korzystania z internetowej formy łączności. Aktualnie w warunkach powszechnej obecności mediów elektronicznych, a także rozwiniętej sieci internetowej, ulga ta straciła rację bytu¹⁰⁷³. Pomimo powszechnego charakteru ulga współcześnie nie realizuje żadnego poważnego zarówno społecznie, jak i gospodarczo celu. Z uwagi na to, że można skorzystać z niej jedynie przez dwa lata z rzędu to wraz z upływem lat dotyczy ona coraz mniejszej liczby osób. Stąd też ewentualna jej likwidacja z pewnością nie będzie stanowić „zagrożenia” dla funkcjonowania internetowej formy łączności.

Podsumowując, system ulg podatkowych stanowi ważny instrument polityki publicznej państwa, którym prawodawca posługuje się najczęściej w celu interwencji w sferę życia społeczno-gospodarczego jednostek¹⁰⁷⁴. Podatek dochodowy ze względu na swój bezpośredni charakter stanowi „kuszące” (intrałne) narzędzie do realizacji funkcji pozafiskalnych podatku. Z

¹⁰⁷² R. Boguszewski, T. Herudziński i in., *Ubóstwo energetyczne w obliczu regulacji przeciwdziałających zanieczyszczeniu powietrza*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2019, s. 80.

¹⁰⁷³ W. Wójtowicz, *Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych w warunkach kryzysu gospodarczego*, [w:] I. Mirek, T. Nowak, (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 457.

¹⁰⁷⁴ A. Gomułowicz, *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1990, z. 2, s. 81.

jednej strony trudno jest jednoznacznie określić rodzaj i wysokość ulg, które skutecznie realizowałyby tę funkcję, z drugiej każda preferencja podatkowa nie pozostaje bez znaczenia dla analizowanych zasad, tj. powszechności i równości opodatkowania. Co więcej, prawodawca – jak ukazuje teoria wyboru publicznego – w sposób arbitralny i egoistyczny może kształtować system ulg podatkowych. Takie działania powodują nie tylko odejście od racjonalnej konstrukcji prawnej podatku, ale także pozbawienie go jego najważniejszej cechy, tj. względnej neutralności, która zapewniałaby skuteczną realizację funkcji fiskalnej podatku. Na koniec warto zwrócić się w stronę słów Monteskiusza „(...) [n]ic nie wymaga większej mądrości i ostrożności, aniżeli ustalenie tego, co należy brać od poddanych, a co im pozostawić”¹⁰⁷⁵.

Niestety, współcześnie ulgi podatkowe coraz częściej uznaje się za szkodliwe ze względu na zakłócenia, jakie wywołują w sferze wolnego rynku, a także – jak ukazują powyższe przykłady arbitralnie ukształtowanych ulg – uczciwej konkurencji. Wykorzystywanie podatków w celu pełnienia pozafiskalnych funkcjach najczęściej sprowadza się do wkomponowania w system podatkowy licznych przywilejów i preferencji podatkowych w postaci ulg, które są doraźnym sposobem ograniczania zawodności państwa; naprawiania spraw doraźnych; oraz pokonywania skutków niepełnej informacji, których udostępnienie znacząco zwiększyłoby koszty koordynacji. Ulgi dobrze pokazują, że są one sposobem osiągnięcia partkularnych celów politycznych, a zarazem przykładem ręcznego sterowania gospodarką za pomocą instrumentów fiskalnych, które należy ocenić krytycznie z uwagi na nieefektywności, do jakich prowadzą¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁷⁵ A. Gomulowicz, *Podatki a etyka...*, op.cit., s. 69.

¹⁰⁷⁶ B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...*, op. cit., s. 105.

Zakończenie

Przedmiotem badań prowadzonych w niniejszej rozprawie była kategoria etyczna, jaką jest wolność i sprawiedliwość w kontekście opodatkowania dochodów osobistych. Za główny cel pracy przyjęto przedstawienie koncepcji wolności i sprawiedliwości z punktu widzenia ich wpływu na konstrukcję podatku od dochodów osobistych w ujęciu retrospektywnym. **Główna hipoteza, którą weryfikowano w pracy zakładała, że konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych narusza idee wolności i sprawiedliwości.** Poszukiwanie odpowiedzi na główne pytanie wymagało, aby zagadnienie wolności i sprawiedliwości oraz konstrukcję opodatkowania dochodów osobistych analizować równoległe z perspektywy filozofii ekonomii, historii myśli ekonomicznej, a także nauki skarbowości, która obecnie funkcjonuje pod nazwą finansów publicznych.

Z analizy przeprowadzonej w rozdziale pierwszym wynika, że wartości są wyznacznikiem niemal wszystkich rodzajów zachowań społecznych. Wartości mają również wpływ na kształt systemów społeczno-ekonomicznych, w tym funkcjonowanie systemu podatkowego. Ze względu na to, że wartości nieodłącznie towarzyszą działalności gospodarczej, należy stwierdzić, że wybór kryteriów wartościowania oraz statusu norm etycznych zależy od uwarunkowań historycznych, tj. społecznych, gospodarczych, kulturowych w jakich funkcjonuje dane społeczeństwo.

Podejście ekonomistów do kategorii wolności i sprawiedliwości różniło się w zależności od okresu i nurtu, w którym tworzyli. System wartości oparty na wolności i sprawiedliwości w ekonomii jako nauce ukształtowany został na fundamencie „obiektywnych praw natury”, które zdaniem klasyków ekonomii – A. Smitha, D. Ricardo, J.B. Saja – są „silniejsze” niż prawo stanowione. Są to wartości nadrzędne w gospodarce wolnorynkowej, która powinna być wolna od interwencji państwa w mechanizm rynkowy. Podobnie koncepcja sprawiedliwości u klasyków stanowi element ściśle związany z wolnością naturalną, która będąc ważnym elementem szeroko rozumianego ładu instytucjonalnego powinna zapewniać warunki, w których „(...) władza nie jest nadużywana, lecz służy sprawiedliwości i rozwojowi dobrobytu”¹⁰⁷⁷. Warto zwrócić uwagę, że A. Smith – podobnie jak J.S. Mill – dopuszcza pewną interwencję państwa wtedy, gdy ludzie zaczynają nie tylko sobie szkodzić, ale i wyrządzać krzywdę. Zdaniem Milla państwo powinno też wprowadzać rozwiązania systemowe zapobiegające społecznym

¹⁰⁷⁷ J. Godłów-Legiędź, *System naturalnej wolności Adama Smitha*, „Studia Ekonomiczne” 2016, nr 1, s. 52-53.

nierównościami, co stanowi bezpośrednie odwołanie do koncepcji sprawiedliwości społecznej uzależnionej od postępu cywilizacyjnego i poziomu moralnego społeczeństwa.

Zdecydowanie inaczej na koncepcję wolności zapatrywał się J.M. Keynes, który jako czołowy przedstawiciel ekonomii neoklasycznej lat 30-tych XX w. nie aprobował liberalnej wiary w niezawodność rynku. Doszedł do wniosku, że na idei nieograniczonej wolności nie można zbudować porządku społeczno-gospodarczego ze względu na brak zgodności między egoistycznym interesem prywatnym opisywanym przez A. Smitha a dobrem ogółu. Za sprawiedliwą w rozumieniu J.M. Keynesa można uznać interwencję z jednej strony w funkcję produkcji, a z drugiej strony w warunki podziału bogactwa np.: „(...) w celu zminimalizowania negatywnych następstw nadmiernego zróżnicowania dochodowego i majątkowego oraz ograniczenia poziomu bezrobocia przymusowego”¹⁰⁷⁸.

Podobnie A.C. Pigou jako jeden z przedstawicieli ekonomii dobrobytu również gruntownej krytyce poddał system naturalnej wolności, wskazując na sytuacje, w których wolne wybory nie prowadzą do osiągnięcia maksymalnej efektywności. Uznawał, że w przypadku występowania negatywnych efektów zewnętrznych czy nierówności dochodowych konieczna jest ingerencja instytucji państwa poprzez podatki. A.C. Pigou interwencjonizm państwowy usprawiedliwiał maksymą, która brzmi: podział dochodu pomiędzy biednych i pozostałych ma istotne znaczenie dla poziomu dobrobytu ekonomicznego jednostki, który jest tym większy, im większy jest przeciętny udział w dochodzie narodowym przypadający biednym.

Poza mainstreamowym nurtem myśli ekonomicznej równie ważne poglądy na koncepcję wolności oraz sprawiedliwości mieli przedstawiciele heterodoksyjnej myśli ekonomicznej. Wyraziste poglądy na sferę wolności ukształtowali ekonomiści ewolucyjni, a zwłaszcza kolejne po C. Mengerze pokolenia Austriaków. Przedstawiciele szkoły austriackiej uznali, że zasadniczym elementem wolności gospodarczej jest konkurencja w warunkach gospodarki wolnorynkowej, a jedyną i sprawiedliwą dystrybucję zapewnia wolny rynek. Zdaniem feministów analiza zagadnień ekonomicznych – w tym i wolności – powinna obejmować wszystkie sfery życia społeczno-gospodarczego, a nie jedynie modelowo „zaprojektowany” rynek, który rządzi się „sztywnymi” prawami zysku oraz straty. Natomiast ekonomiści ekologiczni głośno podnoszą problem utrzymującej się niesprawiedliwości dystrybucyjnej, tj. globalnego ubóstwa, a przede wszystkim przetrwania problemu degradacji środowiska naturalnego na kraje ubogie. W swoich badaniach szczególnie nacisk kładą zarówno na kwestię sprawiedliwości międzypokoleniowej, jak i sprawiedliwości wewnątrzpokoleniowej.

¹⁰⁷⁸ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej do...*, op.cit., s. 50-51.

Mając na względzie bogactwo i różnorodność przeanalizowanej myśli ekonomicznej pierwszą hipotezę o tym, że sposób postrzegania wartości etycznych, takich jak wolność i sprawiedliwość charakteryzują się zmiennością w czasie zweryfikowano pozytywnie.

Z przedstawionej w rozdziale drugim genezy podatku dochodowego wynika, że najstarsze konstrukcje i formy opodatkowania dochodów osobistych mają swój początek w okresie starożytności. Jednak współcześnie znana konstrukcja podatku dochodowego, składającego się z elementów stałych oraz zmiennych, została zapoczątkowana dopiero w Anglii w XVIII w. Rozważania rozdziału drugiego pozwalają na stwierdzenie, że u podstaw każdej polityki podatkowej – w tym zasad konstrukcji podatku – stoi pewna aksjologia, tj. zespół wartości, które mogą mieć podobne nazwy, ale często pojmowane są odmiennie, jak wolność czy sprawiedliwość. Pomimo, że wolność i sprawiedliwość są wartościami zmiennymi w czasie, to można powiedzieć, że zasady etyczne w zakresie opodatkowania dochodów osobistych mają w zasadzie charakter uniwersalny.

Przeprowadzona w rozdziale trzecim analiza pokazała, że istotny wkład do rozwoju koncepcji wolności wnieśli ekonomiści szkoły klasycznej. Przedstawione przez A. Smitha zasady podatkowe stanowią wyraz liberalnej koncepcji opodatkowania łączącej liberalizm gospodarczy z rządzącymi sferą społeczno-gospodarczą prawami natury. Zgodnie z tym, doktryna podatkowa powinna być oparta na założeniach neutralności podatkowej, tj. niwelowaniu wpływu opodatkowania na hamowanie aktywności gospodarczej i oszczędności społeczeństwa. Podobnie w neoliberalnym dyskursie wolność zajmuje niezwykle ważne miejsce. Neoliberalowie wyrażają przekonanie, że w przypadku opodatkowania dochodów osobistych występuje prymat wolności nad równością opodatkowania, ponieważ, jak pisze M. Friedman, „(...) społeczeństwo, które stawia na równość – w sensie równości podziału – przed wolnością, nie realizuje ani równości ani wolności”¹⁰⁷⁹. W praktyce podatkowej neoliberalne podejście po raz pierwszy zostało zastosowane pod rządami Margaret Thatcher oraz Ronalda Reagana w latach 80-tych XX w. Tylko w przypadku gospodarki amerykańskiej skutkiem ogłoszonych reform było obniżenie z 70% do 28% najwyższej stopy procentowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Reforma, na której skorzystała przede wszystkim klasa najbogatszych obywateli, została nazwana *the largest tax cut in history*.

Podkreślić warto, że ewolucja ekonomii klasycznej została przerwana w drugiej dekadzie XX w. Wielki Kryzys poważnie naruszył fundamenty liberalnej teorii ekonomii. Zakwestionowano tezę o „(...) naturalnej skłonności gospodarki rynkowej do osiągnięcia równowagi przy

¹⁰⁷⁹ M. i R. Friedman, *Wolny wybór...*, op.cit. s. 131

pełnym zatrudnieniu czynników produkcji”. Wraz z wydaniem największego dzieła J.M. Keynesa *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*¹⁰⁸⁰ rozpoczął się okres interwencjonizmu państwowego określanego również mianem „kierowanego kapitalizmu”¹⁰⁸¹. Zdaniem J.M. Keynesa rozszerzenie funkcji państwa stanowi jedyny środek mający przeciwdziałać destrukcji gospodarki wolnorynkowej. Co więcej, państwowa ingerencja stanowi nieodzowny warunek dalszego funkcjonowania własności osobistej prywatnych podmiotów. Interwencjonizm państwowy przejawiający się polityką fiskalną zmniejsza zależność jednostek od politycznego ucisku, który często prowadzi do ograniczenia wolności gospodarczej, politycznej i osobistej. Z tego punktu widzenia, interwencjonizm państwowy nie jest sprzeczny z koncepcją wolności gospodarczej, lecz gwarantem jej realizacji.

Należy docenić również wkład nowej ekonomii instytucjonalnej (NEI) w rozwój koncepcji wolności opodatkowania dochodów osobistych. NEI – w przeciwieństwie do tzw. starego instytucjonalizmu – nie nastawia się na radykalną krytykę neoliberalnych założeń, ale na modyfikację i uzupełnienie założeń dominujących w głównym nurcie ekonomii neoklasycznej. Po pierwsze, zgodnie z podejściem instytucjonalnym na ukształtowaną historycznie instytucję podatku oddziałują instytucje nieformalne, między innymi własność, wolność, odpowiedzialność, czy też sprawiedliwość. Po drugie, NEI kładzie nacisk na zagadnienie kosztów transakcyjnych występujących w systemie podatkowym. Wprowadzanie zmian w systemie podatkowym – naruszających prawa własności i zawarty wcześniej kontrakt podatkowy – wywołuje specyficznego rodzaju „tarcie”, którego efektem są wspomniane koszty transakcyjne. Po trzecie, przedstawiciele NEI zauważają, że wprowadzanie do konstrukcji opodatkowania dochodów ulg i zwolnień jest zawsze decyzją polityczną, która często stoi w sprzeczności wobec takich wartości jak wolność i sprawiedliwość opodatkowania. Reprezentanci teorii wyboru publicznego – J.M. Buchanan i G. Tullock – zwracają uwagę, że zarówno władza ustawodawcza, jak i wykonawcza jest reprezentowana przez polityków, którzy mogą działać w oparciu o maksymalizację własnych – a nie jedynie publicznych – korzyści i dochodów.

Przeprowadzone w **rozdziale trzecim** rozważania jednoznacznie potwierdziły, że koncepcja względnie neutralnego opodatkowania – jak należy zauważyć – posiada liberalne, a więc (pro)wolnościowe korzenie, ukształtowane w okresie dominacji liberalizmu gospodarczego. Stąd też ważnym aspektem względnej neutralności opodatkowania jest zaspokojenie niezbędnych, tj. minimalnych wydatków państwa, oraz nie realizowanie przez podatek funkcji pozafiskalnych. Konstrukcja podatku powinna być prosta, a przede wszystkim pozbawiona

¹⁰⁸⁰ J.M. Keynes, *Ogólna teoria zatrudnienia...*, op.cit.; J.M. Keynes, *The General Theory...*, op.cit.

¹⁰⁸¹ B. Danowska-Prokop, *Od liberalnej...* op.cit., s. 50.

elementów interwencjonistycznych, a więc preferencji podatkowych w postaci ulgi i zwolnień. **Reasumując, weryfikacja drugiej hipotezy szczegółowej o tym, że opodatkowanie dochodów osobistych nie stanowi naruszenia wolności jednostki, wówczas gdy jest zgodne z zasadą względnej neutralności podatkowej, a w konstrukcji podatku nie zawiera zwolnień i ulg podatkowych, jest pozytywna.**

Zagadnienie równości i powszechności opodatkowania to dwie ważne koncepcje, jakie analizowano w kontekście etycznej normy sprawiedliwości w rozdziale czwartym pracy. Zaznaczyć należy, że wśród badaczy nie ma zgody co do jednoznacznej interpretacji zasady równości opodatkowania. Na przykład ekonomiści na ogół uważają, że A. Smith opowiadał się jedynie za proporcjonalną stawką opodatkowania, podczas gdy w *Bogactwie narodów* nigdy nie wykluczył innej skali podatkowej. D. Ricardo, twórca reguły edynburskiej, której najważniejsze założenie sprowadza się do maksymy „(...) opodatkowanie powinno pozostawiać każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej, w jakiej go zastało” (*leave them as you find them*), wyraźnie nie wykazywał zainteresowania progresywnym opodatkowaniem dochodów. Z kolei najbardziej złożone rozważania w tym zakresie poczynił J.S. Mill jako twórca koncepcji sprawiedliwego opodatkowania opartego na zasadzie równej ofiary.

Koncepcja równej ofiary finansowej spowodowała swoisty przełom w sposobie rozumienia zagadnienia zdolności płatniczej. To podejście miało zarówno praktyczne, jak i teoretyczne konsekwencje dla polityki podatkowej, bowiem o ile przed J.S. Millem główne pytanie dotyczące zasady rozkładania ciężarów podatkowych w społeczeństwie sprowadzało się do pytania: ile należy świadczyć finansowo na rzecz dobra ogólnego, to koncepcja równej ofiary spowodowała diametralną zmianę treści tego pytania. Po przeformułowaniu brzmi ono: ile powinno pozostać po zapłaceniu podatku? I tak, zgodnie z zasadą równej ofiary finansowej, wysokość podatku nie może stanowić pochodnej korzyści, które podatnik czerpie z działalności państwa. Innymi słowy, w świetle koncepcji równej ofiary „proporcjonalnej” podatnicy powinni ponosić tak samo wysoką ofiarę pod względem ubytku krańcowej użyteczności dochodu. Takie właśnie ujęcie analizowanej równości sprowadza koncepcję sprawiedliwego opodatkowania do progresji podatkowej, która ma powszechne zastosowanie w podatku od dochodów osobistych.

Podobnie początki zasady powszechności opodatkowania – drugiej z przeanalizowanych koncepcji na gruncie teorii sprawiedliwego – wywodzą się z zasad podatkowych A. Smitha. Powszechność opodatkowania oznacza brak przywilejów podatkowych. Wszyscy obywatele zobowiązani są płacić podatki, partycypując w finansowaniu potrzeb państwa. Ważne rozważania w tym kontekście prowadził m.in. J.B. Say. W swojej argumentacji zwracał uwagę, że nierównomierne – w tym przypadku charakteryzujące się brakiem powszechności – rozłożenie

ciężarów podatkowych stanowi nie tylko szkodę dla poszczególnych jednostek, ale także niekorzystnie wpływa na dochody publiczne.

Powszechność stanowi równie ważny aspekt opodatkowania dochodów osobistych w świetle poglądów przedstawicieli NEI, którzy wskazują na odstępstwa od zasady powszechności oraz równości opodatkowani, co stoi w sprzeczności z koncepcją sprawiedliwego opodatkowania. Przykładem tego może być preferencyjne traktowanie wybranych podmiotów poprzez przyznawanie preferencji podatkowych tzw. *tax expenditures*. Utracone dochody budżetowe – w wyniku wprowadzenia preferencji podatkowych – stanowią jedną z miar „(...) kosztów organizowania życia kolektywnego i realizowanej doktryny państwa dobrobytu”¹⁰⁸², a więc przyjętej przez ustawodawcę danej koncepcji sprawiedliwości.

Mając na uwadze powyższe rozważania uznano, że podatek od dochodów osobistych stanowi urzeczywistnienie etycznej normy sprawiedliwości, wówczas gdy jest powszechny i równomierny. Przeprowadzone w rozdziale czwartym rozważania pozwalają tym samym na pozytywną weryfikację trzeciej hipotezy szczegółowej.

W teorii finansów publicznych niekwestionowanym podejściem, które powinno stanowić fundament oceny konstrukcji prawnej podatku są zasady podatkowe. Według amerykańskiego noblisty J.E. Stiglitz'a dobry system podatkowy powinien być oparty na zasadach: ekonomicznej efektywności, prostoty administracyjnej, elastyczności, odpowiedzialności publicznej oraz sprawiedliwości. Mając to na uwadze, na podstawie przeprowadzonej analizy konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce sformułowano kilka istotnych wniosków.

Po pierwsze, stwierdzono, że ustawodawca różnicując zasady opodatkowania w zależności od źródła dochodu, niezwykle często narusza zasady równości i sprawiedliwości podatkowej. Szczególnie istotną kategorią w odniesieniu do podatku dochodowego jest zagadnienie kosztów uzyskania przychodów. Prawodawca nie stosuje w tym przypadku jednolitego podejścia, które zapewniałoby realizację zasady powszechności i równości opodatkowania. Koszty uzyskania przychodu często nie są tożsame z rzeczywiście poniesionymi wydatkami. Na przykład ryczałtowy sposób ustalania kosztów przy umowie o pracę w porównaniu do rzeczywistych kosztów, jakie może zaliczyć podatnik do kosztów uzyskania przychodu w pozarolniczej działalności gospodarczej, jest zdecydowanie mniej korzystnym rozwiązaniem, dyskryminującym podatników osiągających przychody z tego tytułu.

Po drugie, w przypadku opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej mamy do czynienia z trzema alternatywnymi formami opodatkowania dochodu.

¹⁰⁸² B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne...*, op.cit., s. 106.

Przedsiębiorcy mogą być opodatkowani na zasadach ogólnych według skali podatkowej lub podatku liniowego w wysokości 19%, bądź dokonać wyboru formy uproszczonej w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, wówczas gdy spełniają ustawowo określone warunki. Wybór formy opodatkowania dochodu jest jednym ze sposobów optymalizacji podatkowej jedynie u podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Takie rozwiązanie stanowi jawny przykład dyskryminacji wobec pozostałych podatników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę.

Po trzecie, kolejnym rodzajem przywileju jest ryczałtowe opodatkowanie przychodów z kapitałów pieniężnych. Wszystkie przychody kapitałowe opodatkowane są ryczałtowanym podatkiem według stawki 19%. Wyłączenie tej kategorii przychodów spod progresji podatkowej jest przywilejem podatkowym, który pozostaje w sprzeczności z koncepcją równości i sprawiedliwości podatkowej. Warto zauważyć, że zarówno przychody z kapitałów, jak i giełdy, nie zostały również opodatkowane tzw. daniną solidarnościową. Trudno znaleźć racjonalne usprawiedliwienie takiej decyzji.

Po czwarte, istotną kategorią z punktu widzenia sprawiedliwości jest kwota wolna od podatku. Zauważyć należy, że w Polsce wiele lat kwota ta nie była waloryzowana, a nawet pozostawała poniżej minimum egzystencji (3091 zł). Dopiero w 2022 r. dochód wolny od podatku został zwiększony do kwoty 30.000 zł. Oznacza to, że osoby o najniższych zarobkach, w tym renciści i emeryci, nie zapłacą w ogóle podatku. Aczkolwiek, trzeba zwrócić uwagę, że nadal kwota wolna od podatku skierowana jest wyłącznie do opodatkowanych według skali podatkowej, a więc nie obejmuje podatników objętych podatkiem liniowym, czy ryczałtowców.

Po piąte, w obowiązującym systemie opodatkowania dochodów w Polsce nie ma spójności, jeśli chodzi o możliwość korzystania z różnorodnych ulg i zwolnień pomiędzy różnymi formami opodatkowania dochodów osobistych. Ustawodawca znacząco ograniczył możliwości korzystania z wielu preferencji w przypadku podatku liniowego, bądź ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Klasycznym przykładem może być ulga na dziecko bądź instytucja wspólnego opodatkowania z małżonkiem, do której mają prawo wyłącznie opodatkowani skalą podatkową.

Po szóste, kontrowersje wzbudzają zwolnienia zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe. Na przykład ustawodawca zwolnił z opodatkowania dochody do wysokości 85528 zł osób, które nie ukończyły 26 roku życia w ramach tzw. PIT-0 dla młodych. To preferencyjne podejście narusza nie tylko zasadę równości i powszechności opodatkowania, ale tworzy wątpliwości natury konstytucyjnej, bowiem preferencyjnie traktuje podatnika ze względu na wiek. Od 2022 roku obowiązuje też zwolnienie z podatku dochodowego osób fizycznych przychodów

osób powracających z zagranicy oraz tych podatników, którzy ukończyli 60 lub 65-ty rok życia, lecz kontynuują zatrudnienie, bez pobierania świadczeń emerytalnych. Zwolnienia te przysługują do wysokości dochodów nieprzekraczających kwoty 85528 zł. Jednym z deklarowanych przez prawodawcę celów jest próba wywarcia pozytywnego wpływu na rynek pracy poprzez politykę podatkową. Ulgi te nie mają charakteru redystrybucyjnego, lecz stymulacyjny, co powoduje, że mogą być odbierane jako rodzaj przywileju podatkowego.

Warto nadmienić, że jeszcze bardziej ewidentny przykład odstępstwa od zasady równości i sprawiedliwości stanowią wyłączenia spod opodatkowania podatkiem osobistym osób fizycznych osiągających przychody z działalności rolniczej i gospodarki leśnej. Tego rodzaju wyłączenia spod opodatkowania są całkowicie zaprzeczeniem zarówno powszechności, jak i równości opodatkowania.

Mając na uwadze hipotezę szczegółową czwartą o tym, że zróżnicowana i skomplikowana konstrukcja podatku dochodowego w Polsce w zależności od źródła dochodów osobistych sprawia, że podatek nie odpowiada postulatowi wolności i sprawiedliwości została zweryfikowana pozytywnie. Przeprowadzone badania umożliwiły realizację celu głównego oraz celów szczegółowych pracy. Pozytywnie również zweryfikowano hipotezę główną o brzmieniu: **Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce nie realizuje idei wolności i sprawiedliwości. W następstwie prowadzonych rozważań sformułowano następujące konkluzje:**

- prawodawca konstruując system opodatkowania wkracza w sferę podmiotowych praw obywateli, ingerując w ich „święte” prawo do własności. Naturalną granicą ingerencji podatkowej jest racjonalny i względnie neutralny podatek, który zgodnie z teorią optymalnego opodatkowania minimalizuje negatywne skutki opodatkowania w postaci *excess burden*, a więc nie prowadzi do niepożądanych zmian zachowań podatników, w tym ucieczki od opodatkowania,
- koncepcja wolności opodatkowania często doznaje różnych ograniczeń instytucjonalnych, zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych. Z reguły jest to następstwo wdrażania jakiegoś kryterium „sprawiedliwości”. Działania takie prowadzą do pozbawienia podatku powszechnego charakteru. Zaznaczyć trzeba, że wiele z ulg o charakterze stymulacyjnym może być nie tylko niezgodna z zasadą sprawiedliwości podatkowej, lecz naruszać zasady wolnej konkurencji,
- ważne, by cele polityki publicznej, wówczas gdy ograniczają wolność osobistą i gospodarczą, realizowały system wartości podlegający obiektywnemu kryterium sprawiedliwości. Stąd też ulgi i zwolnienia o charakterze socjalnym jako odstępstwo od zasady

równości i powszechności z reguły mają akceptację społeczną. Natomiast kontrowersje wzbudzają preferencje podatkowe kierowane do najzamożniejszych podatników, którzy zazwyczaj mają i tak więcej możliwości optymalizacji podatkowej,

- koncepcja sprawiedliwego opodatkowania stanowi ważne zagadnienie w konstrukcji podatku dochodowego. Niestety, znacznie częściej jest jednak wykorzystywana jako maksyma sprawowania władzy niż jako rzeczywisty aspekt implementowany w konstrukcję podatku dochodowego. Elementem konstrukcyjnym podatku – szczególnie podatnym na wypaczenie koncepcji sprawiedliwości podatkowej – są ulgi i zwolnienia podatkowe, które ustawodawca wprowadza arbitralnie, faworyzując jednych podatników, kosztem pozostałych,
- ustawodawca mając do wyboru różne kombinacje konstrukcji podatku dochodowego, pełniące te same funkcje, powinien wybierać rozwiązania, które będą generować mniejsze koszty transakcyjne. Zgodnie z takim podejściem kryterium wyboru publicznego stanowi układ minimalizujący koszty bądź maksymalizujący korzyści życia w kolektywie.

Reasumując, dzięki przeprowadzonej analizie retrospektywnej oraz weryfikacji przyjętych hipotez można lepiej zrozumieć zagadnienie konstrukcji tzw. dobrego (racjonalnego) podatku. Przeprowadzone przez autora rozważania ukazują różne koncepcje zasad podatkowych, na których ustawodawca powinien opierać konstrukcję podatku dochodowego. Podstawą racjonalnego opodatkowania są zasady powszechności i równości opodatkowania, a także względnej neutralności. To zagadnienia szczególnie ważne w obliczu poszerzającej się nieustannie objętości prawa podatkowego. Wyróżnikiem zaproponowanych rozwiązań w pracy jest podejście oparte na teorii wartości, które zdecydowanie wzbogaca dotychczasowe teorie opodatkowania. Prawodawca konstruując podatek dochodowy, zawsze odwołuje się do określonych fundamentów aksjologicznych, mających wpływ na ostateczny kształt przyjętych rozwiązań instytucjonalnych. Istnieje zatem potrzeba indywidualizowanego podejścia do kształtowania konstrukcji podatku, które byłoby dostosowane do specyfiki danego kraju lub regionu.

Bibliografia

1. Aidt T.S., Jensen P.S., *The taxman tools up: An event history study of the introduction of the personal income tax*, „Journal of Public Economics” 2009, 93(1-2), 160-175, <https://www.repository.cam.ac.uk/> (dostęp: 29.08.2021).
2. Aronsson T., O. Johnasson-Stenman O., *Veblen's theory of the leisure class revisited: implications for optimal income taxation*, „Working Papers in Economics” 2010 (466), s. 551-578.
3. Arrow K.J., *Social Choice and Individual Values*, Published John Wiley & Sons, New York City 1951.
4. Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1956.
5. Ashford N., *What is classical liberalism*, Learn Liberty, <https://www.learnliberty.org/blog/what-is-classical-liberalism/> (dostęp: 01.08.2019).
6. Atkinson A.B., *Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect tax controversy*, „Canadian Journal of Economics” 1997, vol. X, no. 4.
7. Atkinson A.B., Stiglitz J.E., *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill, London 1980.
8. Augustyński I. (red.), *Pomyśleć ekonomię od nowa. Przewodnik po głównych nurtach ekonomii heterodoksyjnej*, przeł. A. Piekarska, Wydawnictwo Ekonomiczne Heterodox, Poznań 2018.
9. Augustyński I., *Skutki podniesienia kwoty wolnej od podatku od dochodów osobistych*, „Gospodarka Narodowa” 2016, nr 1 (281) s. 55-71.
10. Bagiński P., *Amartya Sen i jego koncepcja wyjścia ze stanu ubóstwa poprzez poszerzenie zakresu wolności*, „Dialogi o rozwoju” 2007, nr 1.
11. Barlett B., *The New American Economy: The Failure of Reaganomics and a New Way Forward*, Palgrave Macmillan, New York 2009.
12. Bartosiak J., *Przeszłość jest prologiem*, Wydawnictwo Zona Zero, Warszawa 2019.
13. Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2015, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587244402/456944/bartosiewicz-adam-kubacki-ryszard-pit-komentarz-wyd-v?cm=RELATIONS> (dostęp: 29.09.2021).
14. BDO Global, *Taxation of the Digital Economy and pushing fiscal boundaries*, <https://www.bdo.global/en-gb/services/tax/taxation-of-the-digital-economy> (dostęp: 20.01.2022).
15. Becker G., *Ekonomiczna teoria zachowań ludzkich*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1990.
16. Becker G., *Theory of Competition among Pressure Groups for Political Influence*, “The Quarterly Journal of Economics” 1983, nr 3, s. 371-400, <https://www.thecre.com/oira/wp-content/uploads/2016/03/Becker1.pdf> (dostęp: 15.11.2021).
17. Bentham J., *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1958.
18. Bentham J., *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Oxford: Clarendon Press, Oxford 1789, <https://www.econlib.org> (dostęp: 10.01.2022).
19. Berlin I., *Dwie koncepcje wolności*, [w:] Berlin I., *Cztery eseje o wolności*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań 2000.
20. Blaug M., *Teoria ekonomii: ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1994.
21. Boadway R., *Integrating Equity and efficiency in applied welfare economics*, “Quarterly Journal of Economics” 1976, vol. 90.
22. Boguszewski R., Herudziński T. i in., *Ubóstwo energetyczne: w obliczu regulacji przeciwdziałających zanieczyszczeniu powietrza*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2019.
23. Borszowski P., *Czynniki wynikające z celów opodatkowania*, [w:] *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
24. Borszowski P., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, Warszawa 2012, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587465632/263072?keyword=przedmiot&toHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 10.09.2021).
25. Brain A., *The Emotions and the Will*, John W. Parker and Son, West Strand, London 1859.

26. Breton A., *Competitive Governments: An Economic Theory of Politics and Public Finance*, Cambridge University Press, Cambridge 1998.
27. Browning E.K., Johnson W.R., *The trade of between equity and efficiency*, „Quarterly Journal of Economics”, 1984, s. 175-203, <http://www.jstor.org/stable/1831382> (dostęp: 25.01.2022).
28. Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 2000.
29. Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2009.
30. Brzostowska M., Kubiesa P., *PIT. Komentarz*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587864340/661780/brzostowska-monika-kubiesa-patrycja-pit-komentarz?cm=RELATIONS> (dostęp: 01.10.2021)
31. Buchanan J.M., Musgrave R.A., *Finanse publiczne a wybór publicznych. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2005.
32. Camagnolo G., *Origins of Menger's thought in French liberal economists*, „Rev Austrian Econ” 2009, nr 22, s. 53-79.
33. Cirillo R., *The 'Socialism' of Léon Walras and His Economic Thinking*, „The American Journal of Economics and Sociology” 1980, vol. 39, no. 3, s. 295-303.
34. Collier P., Luther R., *The use of tax regulations as covert political policy variables: A case study of tax expenditures during the Thatcher years*, „Financial Accountability & Management” 2003, vol. 19.
35. Collingwood R.G., *An Autobiography*. Oxford, Clarendon Press, 1939.
36. Congleton R.D., *The Median Voter Model*, [w:] *The Encyclopedia of Public Choice*, Rowley C.K., Schneider F.(red.), Kluwer Academic Press, Dordrecht – Boston 2004.
37. Csaba L., *Nieortodoksja, heterodoksja a ekonomia globalna*, [w:] Bałtowski M. (red.), *Ekonomia przyszłości. Wokół nowego pragmatyzmu Grzegorza W. Kołodko*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2016.
38. Czajor P., Jurewicz A. i in. *Część III Podatki i zasady ich ujmowania w systemie rachunkowości* [w:] Czajor P., Jurewicz A. i in., *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, prezentacji i ewidencji księgowej*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369476138/143/czajor-przemyslaw-i-in-system-rachunkowosci-finansowej-zasady-pomiaru-prezentacji-i-ewidencji...?keyword=%22zwy%C5%BCki%20podatkowe%22&cm=SFIRST> (dostęp: 11.10.2021).
39. Czarny B., *Co to znaczy w ekonomii „sąd wartościujący”*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2013, nr 1 (LXXVI).
40. Czarny B., *Pozytywizm a sądy wartościujące w ekonomii*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
41. Dagger R., Ball T., Girvetz H., Minogue K., *Liberalism*, Encyclopedia Britannica, <https://www.britannica.com/topic/liberalism/Classical-liberalism> (dostęp: 01.08.2019).
42. Dalton H., *Zasady skarbowości*, Wydawnictwo Kazimierza Rutkiego w Łodzi, Łódź 1948.
43. Danowska-Prokop B., *Od liberalnej do keynesowskiej wizji państwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, nr 176, s. 42-55.
44. Danowska-Prokop B., *Porządek naturalny i pozytywny w interpretacji polskich fizjokratów*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 316, s. 45-56.
45. Delboeuf J. R. L., *Étude psychophysique: recherches théoriques et expérimentales sur la mesure des sensations et spécialement des sensations de lumière et de fatigue*, Hayez 1873.
46. Deresz A., Podstawka M., *Zróżnicowanie obciążeń podatkowych podatników uzyskujących wynagrodzenia ze stosunku pracy oraz przedsiębiorców*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 488, s. 21-34.
47. Diamond P.A., Mirrlees J.A., *Optimal Taxation and Public Production: I and II*, [w:] „American Economics Review” 1971, vol. 61.
48. Dobusch L., Kapeler J., *Heterodox United vs. Mainstream City? Sketching a framework for interested pluralism in economics*. „Journal of Economic Issues” 2012, 46(2), s. 1035-1058.
49. Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa 2013.
50. Dopfer K., *Wprowadzenie: ku nowemu paradygmatowi*, [w:] Dopfer K. (red.), *Ekonomia w przyszłości*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1982.
51. Downs A., *An Economic Theory of Democracy*, Harper and Row, New York 1957.

52. Doyle M.W., *Liberalism and World Politics*, "The American Political Science Review" 1985, vol. 80, nr 4, s. 1151-1169.
53. Drabińska D., *Ekonomia neoklasyczna - ujęcie retrospektywne*, „Kwartalnik Historii Nauki i Techniki” 2002, nr 47/3, s 43-74.
54. Drenda L., *Teoria wartości, wartość torii*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 259, s. 39-48.
55. Dróżkowski M., Sokół K. (red.), *Antynomie wolności*, Wydawnictwo Książka i Wiedza, Warszawa 1966.
56. Duda M., *Zmiany w konstrukcji prawnej tzw. prorodzinnej ulgi podatkowej*, „Człowiek-Rodzina-Prawo” 2014, s. 3-11.
57. Duignan B., *Enlightenment, European history*, Encyclopedia Britannica, 2019.
58. Duménil G., Lévy D., *The Crisis of Neoliberalism*, Harvard University Press, Cambridge Massachusetts, London 2011.
59. Durczyńska M., *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym*, [w:] Dzwonkowski H., Kulicki J. (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
60. Dworkin R., *Sovereign Virtue. The Theory and Practice of Equality*, Harvard University Press, Cambridge 2000.
61. Dworkin R., *What is Equality? Part I: Equality of Welfare*, „Philosophy and Public Affairs” 1981, vol. 10, no. 3, s. 185-246.
62. Dworkin R., *What is Equality? Part II: Equality of Resources*, „Philosophy and Public Affairs” 1981, vol. 10, no. 4, s. 283-345.
63. Dziemianowicz R., *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2007.
64. Dziemianowicz R., *Tax administrative costs as a component of tax transaction costs in Poland and other OECD countries*, „Ekonomia i Prawo. Economics and Law” 2017, Vol. 16(2), 123-140.
65. Dziemianowicz R., *Tax expenditures a transparentność polityki fiskalnej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 251-260.
66. Dziemianowicz R. (red.), *Tax Expenditures. Jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej*, Wydawnictwo CeDeWu.pl, Warszawa 2015.
67. Dzionek-Kozłowska J., *Model homo oeconomicus. Geneza, ewolucja wpływ na rzeczywistość gospodarczą*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018.
68. Dzionek-Kozłowska J., Matera R., *Ethics in economic thought. Selected issues and various perspectives*, Published by Łódź University Press & Jagiellonian University Press, Łódź-Kraków, 2015.
69. Edgeworth F.Y., *The Pure Theory of Taxation*, [w:] Musgrave R.A., Peacock A.T. (red.), *Classic in the Theory of Public Finance*, Palgrave Macmillan, London 1958, s. 119-136, <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-349-23426-4> (dostęp: 10.02.2022).
70. Ekelund R. B. Jr., Walker D. M., *J. S. Mill on the Income Tax Exemption and Inheritance Taxes: The Evidence Reconsidered*, „History of Political Economy” 1996, vol. 28, no. 4, p. 559-581.
71. *Encyclopaedia Britannica*, <https://www.britannica.com> (dostęp: 12.08.2021).
72. *Encyklopedia PWN*, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/sprawiedliwosc;3978497.html>, (dostęp: 20.08.2021).
73. Evans C., *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*. [w:] Lang M., Obermair C., Schuch J., Staringer C., Weninger P. (red.), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Kluwer Law International, Boston 2008, s. 447-468.
74. Famulska T., *O sprawiedliwości podatkowej*, „Prace Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach; Szkice o finansach: księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej” 2012, s. 71-78.
75. Fechner G. T., *Elemente der Psychophysik*, Druck und Verlag von Breitkopf und Härtel, Leipzig 1860.
76. Fedorowicz Z., *Historia podatków do końca XIX wieku (ze szczególnym uwzględnieniem Polski)*, [w:] Kosikowski C. (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. B/11.
77. Fedorowicz Z., *Instytucje finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1965.
78. Felis P., *Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowych*, [w:] Ickiewicz J., Ostaszewski J. (red.), *Złota Księga dla Profesora dr. hab. Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2017.

79. Fiedor B., *Podział na ortodoksję i heterodoksję w świetle potrzeby pluralizmu metodologicznego w ekonomii, perspektywa mikroekonomiczna*, [w:] M. Gorynia (red.) *Ewolucja nauk ekonomicznych. Jedność a różnorodność, relacje do innych nauk, problemy klasyfikacyjne*, Polska Akademia Nauk, Warszawa 2019.
80. Fiedor B., *Uwagi o potrzebie równowagi metodologicznej w ekonomii*, „Studia ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2013, nr 1 (LXXVI).
81. Filek J., *Między wolnością gospodarczą a odpowiedzialnością społeczną biznesu*, [w:] Klimczak B., Lewicka-Strzałocka A. (red.), *Etyka i ekonomia*, Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Warszawa 2007.
82. Filek J., *O wolności i odpowiedzialności podmiotu gospodarującego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2012.
83. Fleuraey M., Maniquet F., *Fair Income Tax*, “The Review of Economic Studies Limited” 2006, nr 73, s. 55-83, <https://sci-hub.do> (dostęp: 30.08.2021).
84. Fortuna K., *Ograniczenia prawa własności i działalności gospodarczej z uwagi na utworzenie parku kulturowego*, [w:] Koziół K. (red.), *Wolność człowieka i jej granice*, Wydawnictwo REGIS, Lublin 2017.
85. Friedman M., *Kapitalizm i Wolność*, Wydawnictwo Helion 2008.
86. Friedman M., Friedman R., *Wolny wybór*, Wydawnictwo Aspekt, Sosnowiec 2006.
87. Friedman M., Friedman R., *Free to choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich Inc., New York, London 1990.
88. Frisby D., *Daylight Robbery – How Tax Shaped Our Past And Will Change Our Future*, Wydawnictwo Penguin Random House UK, 2019.
89. Gajl N., *Historia podatków w Polsce międzywojennej – na tle porównawczym*, [w:] Kosikowski C. (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
90. Gajl N., *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, 1987.
91. Gajl N., *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.
92. Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.
93. Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.
94. Geoffrey H., *Review. A History of Heterodox Economics: Challenging the Mainstream in the Twentieth Century*, „History of Political Economy” 2012, nr 44, s. 184-187.
95. Gerloff W., *Steuerwirtschaftslehre*, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Tybinga 1956.
96. Gibbon E., *The History Of The Decline And Fall Of The Roman Empire*, 1836, Vol. 2, Published by Harper&Brothers, rozdział XVII.
97. Giza W., *O ewolucji ekonomicznej teorii wartości*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 259, s. 49-58.
98. Głabiński S., *Nauka skarbowości: z dodatkiem o skarbowości Austrii i Galicyi*, Wydawnictwo Drukarnia „Słowa Polskiego”, Lwów 1911, <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/> (dostęp: 26.08.2021).
99. Główny Urząd Statystyczny, *Komunikat w sprawie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku*, <https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/komunikat-w-sprawie-przecietnego-miesiecznego-wynagrodzenia-w-sektorze-przedsiębiorstw-bez-wypłat-nagrod-z-zysku-w-listopadzie-2020-roku,57,84.html> (dostęp: 15.02.2023).
100. Główny Urząd Statystyczny, *Pracujący i wynagrodzenia w gospodarce narodowej*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-zatrudnieni-wynagrodzenia-koszty-pracy/pracujacy-i-wynagrodzenia-w-gospodarce-narodowej-dane-ostateczne-w-2020-r-,17,5.html> (dostęp 15.02.2023).
101. Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993.
102. Godłowski Legiędź J., Puliński W., *Teoria zatrudnienia Johna M. Keynesa w świetle rozwoju teorii naturalnej stopy bezrobocia*, [w:] Zagóry-Jonszty U. (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej – keynesizm wobec współczesnych problemów gospodarczych i społecznych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2008.
103. Gomułowicz A., *Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1995, zeszyt 1, s. 57-63.

104. Gomułowicz A., *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa, 2016.
105. Gomułowicz A., *Koncepcje podatkowe*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań 1995.
106. Gomułowicz A., *Konstrukcja prawna podatku*, [w:] Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016.
107. Gomułowicz A., *Myśl podatkowa Adama Smitha*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
108. Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Wydawnictwo Wolter Kluwer Polska, Warszawa 2013.
109. Gomułowicz A., *Pojęcie podatku*, [w:] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań 2000.
110. Gomułowicz A., *Pojęcie podatku*, [w:] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2013.
111. Gomułowicz A., *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1990, z. 2, s. 81.
112. Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
113. Gomułowicz A., *Zagadnienie reformy polskiego systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, zeszyt 4, s. 67-78.
114. Gomułowicz A., J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
115. Gospodarek T., *Aspekty złożoności i filozofii nauki w zarządzaniu*, Wydawnictwo Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, Wałbrzych 2012.
116. Górski M., *Niepodległość kosztuje. Początki podatku dochodowego w II Rzeczypospolitej*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, T. XVII, z.1, s. 93-108.
117. Gray J., *Falszywy Świat, Urojenia globalnego kapitalizmu*, Wydawnictwo Wektery, Wrocław 2014.
118. Gray J., *Liberalism. Second edition*, Wydawnictwo University of Minnesota Press, Minneapolis 1995, <https://www.scribd.com/document/89965926/John-Gray-Liberalism> (dostęp: 30.03.2020).
119. Gray J., *Liberalizm*, Wydawnictwo Znak, Kraków 1994.
120. Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.
121. Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004.
122. Groves H.M., *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*, Wisconsin 1974, s. 55.
123. Grzesiuk K., *Powstanie i ewolucja modelu homo economicus*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania” 2014, tom 6(42), nr 2, 253-288.
124. Grzybowski P., *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3, s. 59-71.
125. Gwiazdowski R., *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Robert Gwiazdowski i Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2007.
126. R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, M. Haczowska(red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Art. 84*, LexisNexis, Warszawa 2014, art. 83.
127. Hall R.E., Rabushka A., *The flat tax*, Hoover Institution Pres, 1985.
128. Hall R., Rabushka A., *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998.
129. Handor D., *Zmniejszenie wysokości obciążeń w podatkach bezpośrednich oraz w podatkach samorządowych*, [w:] J. Głuchowski, D. Handor i in., *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
130. Harasimowicz J., *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania*, [w:] Chojna-Duch E. (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.
131. Hardt Ł., *Utylitaryzm, deontologia i etyka cnót: zbieżne czy przeciwstawne fundamenty etyczne ekonomii*, „Ekonomista” 2020, nr 2, 2020, s. 253-269.

132. Hardt Ł., *Instytucje a koszty transakcyjne w nowej ekonomii instytucjonalnej*, „Gospodarka Narodowa” 2005, nr 1-2, s. 1-19.
133. Hardt Ł., *Ekonomia kosztów transakcyjnych. Geneza i kierunki rozwoju*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009.
134. Hardy J., *Nowy polski kapitalizm*, Wydawnictwo Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2010.
135. Hart S. L., *Axiology – theory of values*, “Philosophy and Phenomenological Research” 1971, vol. 32., no. 1, s. 29-41, <https://www.jstor.org/stable/2105883> (dostęp: 21.11.2020).
136. Hart S. L., *The Nature and Objectivity of Ethical Judgments*, “Philosophy and Phenomenological Research” 1955, vol. 15, no. 3, s. 360-368, www.jstor.org/stable/2103504 www.jstor.org/stable/2103504. (dostęp: 30.12.2020).
137. Hart S. L., *Treatise on Values*, Philosophical Library Inc., New York 1949.
138. Harvey D., *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford University Press, New York 2005.
139. Harvey D., *Neoliberalizm. Historia Katastrofy*, Instytut Wydawniczy Książka i Prasa, Warszawa 2008.
140. Hausner J., *Wartości, normy, dobra*, „Zarządzanie Publiczne” 2017, nr 1(39), s. 134-158.
141. von Hayek F.A., *The Constitution of Liberty*, The University of Chicago Press, Chicago 1960.
142. Heady C., *Optimal Taxation as a Guide to Tax, Policy: A Survey*, [w:] „Fiscal Studies” 1973, vol. 14, no. 1, s. 18-22.
143. Heeren A. H. L., *Ancient Greece. Three historical treatises*, Wydawnictwo HENRY G. BOIIN, London 1847, https://archive.org/details/AncientGreece_885 (dostęp: 12.08.2021).
144. Heilbroner R.L., *Wielcy ekonomiści. Czasy, życie, idee*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993.
145. Herman A., *Aksjologiczne aspekty teorii i praktyki zarządzania wartością*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2015, nr. 2, s. 19-37.
146. Herodot., *Dzieje*, Spółdzielnia Wydawnicza Czytelnik, Warszawa 1959.
147. Hodgson G. M., *Evolutionary and Institutional Economics as the New Mainstream?*, “Evolutionary and Institutional Economics Review” 2007, 4(1), s. 7-25.
148. Hoppe G., *Ekonomia wolności. Traktat o naturze ludzkiego działania i dążeniu do szczęścia*, Wydawnictwo Poligraf, Brzezia Łąka 2015.
149. Howey R. S., *The Rise of the Marginal Utility School 1870-1889*, Wydawnictwo University of Kansas Press, Lawrence 1960, <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015014823689&view=1up&seq=10> (dostęp: 05.04.2020).
150. Hurley L., *Supreme Court's rejection of U.S. Campaign funding limits opens door for big-money donors*, “Reuters”, 2014, April 2, <https://www.reuters.com/article/us-usa-court-election-idUSBREA3116V20140402> (dostęp: 15.10.2021).
151. Ikeda Y., *Carl Menger's liberalism revisited*, [w:] Ikeda Y., Nishizawa T., Hagemann H. (red.) *Austrian Economics in Transition. From Carl Menger to Friedrich Hayek*, Pallgrave MacMillan, London 2010, https://www.hetsa.org.au/hetsa2009/conference_papers/7.%20Yukihiro%20Ikeda%20Carl%20Menger's%20Liberalism%20Revisited.pdf (dostęp: online 23.04.2020).
152. Ingarden R., *Księżeczka o człowieku*, Wydawnictwo Literackie, Kraków 1975.
153. *Unearned Income*, Internal Revenue Service, <https://apps.irs.gov/app/IPAR/resources/help/unearn.html> (dostęp: 25.10.2021).
154. Keynes J.M., *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Stellar Classics 1936.
155. Commons J.R., *Legal Foundations of Capitalism*, University of Wisconsin Press, Madison 1968.
156. Jaffé W., *Léon Walras, An Economic Adviser Manque*, “The Economic Journal” 1975, Vol. 85, No. 340, s. 810-823.
157. Jaszczyński M., *Funkcje podatków w gospodarce*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2017, nr 1(25), s. 215-230.
158. Jo T.-H., Zdravka T., *Frederic S. Lee's Contributions to Heterodox Economics*, Munich Personal RePEc Archive, 2015, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/62568/> (dostęp: 13.10.2021).
159. Johnson W.R., *The trade of between equity and efficiency*, „Quarterly Journal of Economics” 1984, s. 175-203, <http://www.jstor.org/stable/1831382> (dostęp: 25.01.2022).

160. Kacperski J., *Szkoła austriacka wobec socjalizmu, interwencjonizmu i współczesnych problemów wolnego rynku*, Wydawnictwo Prohibita na zlecenie Polsko-Amerykańskiej Fundacji Edukacji i Rozwoju Ekonomicznego, PAFERE, Warszawa 2009.
161. Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1981.
162. Kalinowski M., *Współczesne systemy podatkowe*, Marek Kalinowski and Dom Organizatora TNOiK, Toruń 1996.
163. Kant I., *Ugruntowanie metafizyki moralności*, Wydawnictwo Zielona Sowa, Kraków 2005.
164. Kata R., *Decyzje przedsiębiorców indywidualnych w zakresie optymalizacji podatkowej*, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2015, nr 112, s. 47-62.
165. Kata R., *Polityka podatkowa gmin jako narzędzie stymulowania przedsiębiorczości lokalnej*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 3 (206), s. 27-40.
166. Kata R., *Poziom oraz struktura wydatków inwestycyjnych gmin w Polsce a ich dochody podatkowe i majątkowe*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 9(236), s. 5-18.
167. Kata R., *Źródła niestabilności finansów publicznych państw strefy euro*, „Euro Express” 2015, nr 6, s. 1-3.
168. Kapuściński R., *Physics of life*, <https://www.physicsoflife.pl/dict/inflacja.html> (dostęp: 10.10.2021).
169. Kargol-Wasiluk A., *Teoria dóbr publicznych a paradygmat ekonomii sektora publicznego*, „Zarządzanie Publiczne” 2008, nr 5 (3), s. 91-117.
170. Kargol-Wasiluk A., Wildowicz-Giegiel A., Zalesko M., *The evolution of the Economic Man. From Homo Oeconomicus to Homo Moralis*, „Gospodarka Narodowa” 2018, s. 33-57.
171. Kargol-Wasiluk A., Zalesko M., *Aksjologiczny wymiar ekonomii*, [w:] Hardt Ł., Milczarek-Andrzejewska D., *Ekonomia jest piękna?*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2015.
172. Kasprzyk B., *Problem pomiaru w ekonomii dobrobytu- poglądy historyczne i współczesne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2015, s. 287-295.
173. Keynes J.M., *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
174. Keynes J.M., *The General Theory of Employment, Interest and Money*, A Project Gutenberg of Australia, 2003, <https://gutenberg.net.au/> (dostęp: 25.10.2021).
175. King J.E., *David Ricardo*, Palgrave Macmillan, London 2013.
176. Klementowicz T., *Dekonspiracja globalnego lewiatana. W poszukiwaniu paradygmatu badania neoliberalnej globalizacji*, „Kwartalnik Naukowy OAP UW e-Politikon” 2013, Nr 8, s. 7-30.
177. Kleszcz R., *Co znaczy sprawiedliwość*, „Filozofia Nauki” 1999, Nr 1-2.
178. Klimczak B., *Aksjologiczne uwikłanie ekonomii*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2014, vol. 17, no. 1, s. 9-21.
179. Klimczak B., *Między ekonomią a etyką*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008.
180. Klimczak Ł., *Neoliberalizm i keynesizm w polityce gospodarczej: lekcje z kryzysu*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2013.
181. Klimczak M., *Aksjologiczne podstawy konkurowania – ujęcie retrospektywne*, [w:] Borowska B. (red.) *Gospodarowanie – ekonomia – wartości. Monografia jubileuszowa z okazji 45- lecia pracy naukowej i dydaktycznej Profesora Bożeny Klimczak*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012.
182. Klimek P., *Wybrane aspekty jakości prawa finansowego a funkcje systemu opodatkowania dochodów w PRL*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2017, No. 1 (20), s. 171-188.
183. Kluz S., *Joseph Schumpeter a szkoła austriacka*, Fundacja Instytutu L. von Misesa 2010, <https://mises.pl/wp-content/uploads/2010/06/S.Kluz-Schumpeter-a-ASE.pdf> (dostęp: 08.05.2020).
184. Kłósowicz-Toborek K., *Rola państwa w kształtowaniu polityki gospodarczej w koncepcji szkoły z Cambridge*, „Studia Ekonomiczne” 2018, nr 349, s. 97-105.
185. Kociemska H., *Teorie wyboru publicznego i wyboru społecznego a partnerstwo publiczno-prywatne w ujęciu heterodoksyjnym*, „Annales. Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia” 2017, vol. LI, 6. 2017
186. *Kodeks Hammurabiego*, Wydawnictwo Alfa, Warszawa 2000, www.zrodla.historyczne.prv.pl (dostęp: 30.12.2020).

187. Kolarzewski J., *Wolność w perspektywie kapitału społeczno-kulturowego*, „Racjonalista”, www.racjonalista.pl/pdf.php/s,9525 (dostęp: 07.10.2018).
188. Kowalski R., *PIT. Komentarz do wybranych przepisów.*, https://sip.lex.pl/?_ga=2.266387529.610245541.1635498133-1699458928.1599737699#/commentary/587818249 (dostęp: 15.09.2021).
189. Kopaliński W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa 1968.
190. Kopyścińska K., *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wydawnictwo Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2016.
191. Koryś P., *Ekonomia polityczna wolności i równości. Koncepcje reform gospodarczych Johna Stuarta Milla w świetle jego poglądów społeczno-ekonomicznych*, „Przegląd Filozoficzny – Nowa Seria” 2006, nr 4(60), s. 231.
192. Kosek-Wojnar M., *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012.
193. Kosiewicz-Wawrzonkowska D., *Problem ładu publicznego w esejach politycznych Dawida Hume’a*, „Ruch Filozoficzny” 2017, nr 73 (4), s.131-147.
194. Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007.
195. Kosikowski C., *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2008.
196. Kosikowski C., *Ustawa podatkowa: geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2006.
197. Kosikowski C., Tomaka R., *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1982.
198. Kostro K., *Koncepcja sprawiedliwości Friedricha Augusta von Hayeka* [w:] Wilkin J. (red.), *Efektywność a sprawiedliwość*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1997.
199. Kowalski R., *Sprawiedliwość w liberalnym egalitaryzmie. Uwagi o filozoficznym uzasadnieniu współczesnego państwa dobrobytu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 1, s. 241-254.
200. Koza-Granosz M., *Aksjologia jako dyscyplina scalająca filozofię i nauki o kulturze*, „Kultura i Historia” 2011, nr 19. <https://www.kulturaihistoria.umcs.lublin.pl/archives/2101> (dostęp: 10.08.2018).
201. KPMG, *Rynek dóbr luksusowych w Polsce. Luksus w dobie zrównoważonego rozwoju*, <https://kpmg.com/pl/pl/home/insights/2022/06/raport-rynek-dobr-luksusowych-w-polsce-luksus-w-dobie-zrownawazonego-rozwoju.html> (dostęp: 15.02.2023).
202. Kraciuk J., *Paradygmat homo oeconomicus w aspekcie rozwoju ekonomii heterodoksyjnej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 401, s. 211-219.
203. Kramer S. N., *Historia zaczyna się w Sumerze*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1961.
204. Kristol I., *Two Cheers for Capitalism*, New York 1978. <https://archive.org/details/twocheersforcapi00irvi> (dostęp: 01.10.2021).
205. Krywan T., *Jak skorzystać z ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych*, ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/469946662/krywan-tomasz-jak-skorzystac-z-ulg-w-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych?cm=URELATIONS> (dostęp: 28.02.2023).
206. Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Wydawca Fiszer i Majewski, Poznań 1923, <https://www.wbc.poznan.pl/> (dostęp: 15.10.2021).
207. Krzyżanowski L. J., *O podstawach kierowania organizacjami inaczej: paradygmaty, modele, metafory, filozofia, metodologia, dylematy, trendy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
208. Księżyk M., *Ekonomia. Podejście historyczne i prospektywne*, Wydawnictwo Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2012.
209. Kuc B. R., *Aksjologia organizacji i zarządzania. Na krawędzi kryzysu wartości*, Wydawnictwo EMENTON, Warszawa 2015.
210. Kudęłko M., *Korygowanie niekorzystnych efektów zewnętrznych – ujęcie teoretyczne i empiryczne*, „Zarządzanie i Finanse. Journal Of Management and Finance” 2016, Vol. 14, No. 3/1, s. 339-351.

211. Kuder D., *Instytucjonalne uwarunkowania wzrostu gospodarczego Stanów Zjednoczonych w latach 1979-2007*, Praca doktorska, Kraków 2011, <https://r.uek.krakow.pl/bitstream/123456789/2783/1/1200002519.pdf> (dostęp: 1.10.2021).
212. Kudła J. i in., *Optymalna struktura podatkowa w warunkach konkurencji międzynarodowej. Analiza symulacyjna*, „Przegląd zachodniopomorski” 2013, Zeszyt 3 (2), s. 231-245.
213. J. Kulicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy BAS” 2011, nr 6(50), s. 1-20.
214. Kundera E., *Bogactwo myśli ekonomicznej a współczesna gospodarka*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2015, Nr 3661, s. 337-350.
215. Kuzińska H., *Jakie stawki podatkowe* https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.tiger.edu.pl%2Faktualnosci%2Fmat%2F2007%2F01%2FKuzinska_podatki_2006.doc&wdOrigin=BROWSELINK (dostęp: 25.03.2022).
216. Kwaśnicki W., *Ekonomia klasyczna – spojrzenie z innej perspektywy*, „Ekonomista” 1998, nr 5-6, s. 1-22, <https://kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Ekonomia%20klasyczna.pdf> (dostęp: 10.10.2021).
217. Kwaśnicki W., *Historia myśli liberalnej. Wolność, własność, odpowiedzialność*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.
218. Kwaśnicki W., *Z historii podatku dochodowego*, [www.kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Historia podatku doch.pdf](http://www.kwasnicki.prawo.uni.wroc.pl/todownload/Historia_podatku_doch.pdf), Wrocław, (10.01.2003).
219. Langrod R. (red.), *Współtwórcy czasopisma Towarzystwo Przyjaciół Skarbu Państwa*. „Sprawy Podatkowe: czasopismo poświęcone popularyzacji skarbowości publicznej”, Towarzystwo Przyjaciół Skarbu Państwa, Zeszyt 1, Warszawa 1921, s. 1-34.
220. Landreth H., Colander D. C., *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
221. Landreth H., Colander D.C., *History of Economic Thought*, Houghton Mifflin Company, Boston, Toronto 2002.
222. Lee F.S., *Heterodox Economics*, www.hetecon.net (dostęp: 20.12.2018).
223. Legiędź T., *Motywy działania polityków w świetle teorii wyboru publicznego*, „Annales: etyka w życiu gospodarczym” 2005, vol. 8, nr 1, s. 277-283.
224. Lipiński E., *Historia powszechnej myśli ekonomicznej do roku 1870*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1968.
225. Litwińczuk H., *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa 2013.
226. Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABS, Warszawa 2003.
227. Locke J., *List o tolerancji*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Kraków 1963.
228. Ładyka S., *Liberalizm czy neoliberalizm w polityce gospodarczej państwa*, „Prace i Materiały Instytutu Handlu Zagranicznego Uniwersytetu Gdańskiego” 2012, nr 31/2, s. 11-23.
229. Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 57-72.
230. Łączkowski W., *Prawo a gospodarka (artykuł dyskusyjny)*, „Palestra” 1985, 29/11 (335), s. 91-95.
231. Łukaszewska K., *Ulga na działalność badawcz-rozwojową jako szansa poprawy pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, z. 3, s. 181-197.
232. Machaj M., *Seketywny przegląd dorobku Milтона Friedmana*, Biblioteka Cyfrowa, <https://www.biblioteka-cyfrowa.pl/Content/21967/017.pdf>.
233. Maciejovsky B., Schwarzenberger H., Kirchler E., *Rationality Versus Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance*, „Journal of Business Ethics” 2012, 109(3), s. 339-350.
234. McKenzie R., Lee D., *Quicksilver Capital*, Free Press, Nowy Jork 1991.
235. Majowska A.T., *Między wolnością a skutecznością*, [w:] Kopiuch L. (red.), *Współczesne i historyczne konteksty wolności*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2013.
236. Mak M., *Liberalizm gospodarczy w myśli Carla Mengera*, „Annales. Ethics in Economic Life” 2020, vol. 23, no. 2, s. 21-38.
237. Mak M., *Rozważania o genezie i podstawach kształtowania się liberalizmu klasycznego*, [w:] Węgrzyn G. (red.), *Problemy gospodarki i rynku pracy w warunkach globalizacji, cyfryzacji i zmian pokoleniowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2019, s. 11-22.

238. Mak M., Zalesko M., *Funkcjonowanie systemu podatkowego w świetle teorii kosztów transakcyjnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 358, s. 136-146.
239. Małecka-Ziemińska E., *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2012.
240. Małecki J., *Państwowe podatki bezpośrednie*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2013.
241. Małecki J., *Podatki bezpośrednie*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Ars boni et aequi, Poznań 1995.
242. Mariański A., *Krótką historia opodatkowania dochodu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3 (2018), s. 9-26.
243. Mariański A., *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Legalis Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2021, <https://legalis.pl/> (dostęp: 15.10.2021).
244. Mariański A., *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. CXVII, s. 79-97.
245. Mariański A., *Rozbój za pomocą podatku*, „Rzeczpospolita” 2018.04.30, Legalis C.H.Beck.
246. Mariański A., *Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021 zeszyt 1, s. 7-20.
247. Martin T., *Only the richest ancient Athenians paid taxes – and they bragged about it*, The Conversation Trust (UK), <https://theconversation.com/> (dostęp: 20.08.2021).
248. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.
249. Mączyński D., *Konstrukcja prawna podatku*, [w:] Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016.
250. Mączyński D., *Państwowe podatki bezpośrednie*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016.
251. Mäki U. (red.), *In Handbook of the Philosophy of Science, Philosophy of Economics*, North Holland Elsevier, 2012, <https://www.sciencedirect.com> (dostęp: 10.10.2021).
252. McKnight D., *Beyond Right and Left: New Politics and the Culture War*, Publisher Allen & Unwin, Sydney 2005.
253. Menard C., *The Lausanne tradition: Walras and Pareto*, [w:] Hennings K., Samuels W. J., (red.), *Neoclassical Economic Theory, 1870-1930*, Wydawnictwo Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht, London 1990.
254. Menger C., *Zasady ekonomii*, Wydawnictwo Fijorr Publishing, Warszawa 2014.
255. Metzger Chr. R., *Brief history of income taxation*, „American Bar Association Journal” 1927, vol. 13, no. 11.
256. Michałowska D.A., *Neoliberalizm i jego (nie)etyczne implikacje edukacyjne*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2013.
257. Miklaszewska J., *Radykalne Oświecenie a myśl współczesna*, „Przegląd Filozoficzny – Nowa Seria” 2012, Nr 3 (83), s. 489-503.
258. Miłaszewicz D., *Jakość instytucji a wzrost gospodarczy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2011, nr 19, s. 5-24.
259. Miłaszewicz D., *Niestabilność fiskalna jako przejaw zawodności państw jako przejaw zawodności państwa*, „Przegląd Zachodniopomorski” 2013, tom XXVIII (LVII), Zeszyt 3 vol.1, s. 212-227.
260. Miłaszewicz D., *Retrospektywne ujęcie roli państwa w gospodarce w myśli ekonomicznej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 3, s. 181-203.
261. Mill J.S., *Utylitaryzm*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979.
262. Mill J.S., *Utilitarianism*, Cambridge Library Collection – Philosophy, Cambridge University Press, Cambridge 2014[1863], <https://www.cambridge.org/> (dostęp: 10.021.2022).
263. Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, t. 2, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1966.
264. Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999.

265. Mirrlees J.A., *An Exploration in the theory of Optimum Income Taxation*, „Review of Economic Studies” 1971, vol. 38, s. 175-208.
266. Mises L. von, *The historical setting of the Austrian school of economics*, Wydawnictwo Arlington House, Auburn, Alabama 1969. https://history.fee.org/media/4343/1582_the-historical-setting-of-the-austrian-school-of-economics.pdf . (dostęp: 27.04.2021).
267. Mizobata T., *Transcript of Finanz-Wissenschaft von Prof. Carl Menger (c. 1888)*, “Study Series no 28” Center for Historical Social Science Literature, Hitotsubashi University, 1993, s. 23-86, <http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/rs/bitstream/10086/17148/1/studys0280000010.pdf> (dostęp: 23.04.2020).
268. Morawski W., *Socjologia ekonomiczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
269. Mornati F., *Vilfredo Pareto: An Intellectual Biography Volume I. From Science to Liberty (1848-1891)*, Wydawnictwo Palgrave Macmillan, Torino 2018.
270. Morris S., *Egyptians’ ancient tax burden revealed*, “The Guardian” 2007, <https://www.theguardian.com/uk/2007/aug/22/artnews.art1> (dostęp: 15.09.2021).
271. Muhs B., *Tax Receipts, Taxpayers, and Taxes in Early Ptolemaic Thebes*, “University of Chicago Oriental Institute Publications” 2005, vol. 126.
272. Muhs B., *The ancient Egyptian economy: 3000-30BCE*, Cambridge University Press, Cambridge 2016.
273. Musgrave R.A., *Natura państwa fiskalnego*, [w:] Buchanan J.M., Musgrave R. A., *Finanse publiczne a wybór publicznych. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005.
274. Musialik G., Musialik R., *Koncepcja wartości publicznej*, [w:] Zagóra-Jonszta U. (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej. Teoretyczne ujęcie dobrobytu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012, s. 238-246.
275. Muth B., *Death and taxes in Ancient Egypt*, “The oriental Institute” <https://www.youtube.com/watch?v=K2CcicIsths> (dostęp: 15.10.2021).
276. Mycielski M., *Polskie prawo polityczne*, Kraków 1947.
277. Nelson Ch.R., *Macroeconomics: an introduction*, Internet Edition 2006, <https://faculty.washington.edu/cnelson/Chap11.pdf> <https://faculty.washington.edu/cnelson/Chap11.pdf> (dostęp: 15.11.2021).
278. Nietzsche F., *On the Genealogy of Morality*, Ansell-Pearson K. (red), Cambridge University Press, United Kingdom 2007 [1887], s.17, 19, 149, 188, <https://philosophy.ucsc.edu/news-events/colloquia-conferences/GenealogyofMorals.pdf> (dostęp: 06.08.2021).
279. North D.C., *Institutions, Institutions Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge 2006.
280. Nowak A., *Współczesne zasady podatkowe*, [w:] Fiedor B., Rymarczyk J. (red.), *Ekonomia i międzynarodowe stosunki gospodarcze*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2007.
281. Nykiel W., *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 2002.
282. Nykiel W., *Międzynarodowe aspekty prawa podatkowego*, [w:] Kosikowski C. (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
283. Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] Etel L. (red.), *System prawa finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa 2010.
284. Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
285. Obuchowski S., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
286. Oliver T., Bartley S., *Tax system complexity and compliance costs – some theoretical considerations*, “Economic Roundup”, Winter, 2005, s. 55, https://archive.treasury.gov.au/documents/1009/PDF/05_Tax_Complexity_and_Compliance.pdf (dostęp: 05.05.2018).
287. Osborne D. K., *On Liberalism and the Pareto Principle*, “Journal of Political Economy” 1975, Vol. 83, Nr 6, s. 1283-1287.
288. Owsiak S., *Liberalna teoria finansów publicznych*, [w:] Głuchowski J. (red.), *Leksykon finansów*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.

289. Owsiak S., *Społeczny wymiar kryzysu – lekcja dla przyszłości*, PTE, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego” 2012, nr 2, s. 62-75, 94-113, http://www.krakow.pte.pl/pliki/Owsiak_pl.pdf (dostęp: 20.10.2021).
290. Owsiak S., *Z historii daniny publicznej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2000, nr 542, s. 5-156.
291. Owsiak S., *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2017.
292. Palczewska O., *Ulgi w podatku dochodowym osób fizycznych a wartość utraconych dochodów podatkowych*, „Przegląd Prawniczy Ekonomiczny i Społeczny” 2014, nr 2, s. 49-58.
293. Pańpuch Z., *Cnoty i wady*, [w:] Maryniarczyk A. (red.), *Powszechna encyklopedia filozofii*, t. 2 C-D, Wydawnictwo Polskie Towarzystwo Tomasza z Akwinu, Lublin 2001.
294. Pasięka M., *Aplikacja koncepcji „Ekonomii podaży” na gruncie polityki gospodarczej USA*, „ACTA Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 1988, nr 84, s. 87-99.
295. Pasternak-Malicka M., *Ulga prorodzinna w Polsce i wybranych krajach a realizacja zasad sprawiedliwości podatkowej*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 488.
296. Perelman Ch., *O sprawiedliwości*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1959.
297. Pęciak R., *Liberalne ujęcie roli państwa w doktrynie Jeana-Baptiste’ y Saya*, „Studia Ekonomiczne/Akademia Ekonomiczna w Katowicach” 2006, nr. 38, s. 31-50.
298. Pęciak R., *Idea wolności w poglądach merkantylistów i w porządku fizjokratycznym*, [w:] Zagóra-Jonszta U., Pęciak R. (red.), *Kategoria wolności w ujęciu wybranych kierunków myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016.
299. Pęciak R., *Wolność i własność prywatna jako niezbędne składniki porządku ekonomicznego w teorii Jeana-Baptiste’ y Saya*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2013, nr 130, s. 112-121.
300. Pigou A. C., *Socialism Versus Capitalism*, Macmilian and co., Limited st. Martins street, London 1932.
301. Pigou A. C., *The Economics of Welfare*, Macmilian and co., Limited st. Martins street, London 1948.
302. Pigou A. C., *Wealth and Welfare*, Macmillan and Co., London 1912.
303. Piketty T., *Kapitał XXI wieku*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2015.
304. Platon, *Eutyfron*, [w:] *Uczta, Polityk, Sofista, Eutyfron*, tłum. W. Witwicki, Wydawnictwo PWN, Warszawa 2007.
305. Plichta A., *Koncepcja wolności Johna Stuarta Milla*, [w:] Machaj M. (red.), *Varia Doctrinada*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2012.
306. M. Podstawka, A. Deresz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych: progresywny czy proporcjonalny*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego. Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 71, s. 67-83.
307. Podstawka M., Deresz A., *Ulgi i zwolnienia oraz progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych jako sposoby realizacji polityki społecznej oraz propozycje ich zmian w warunkach kryzysu*, „Zeszyty naukowe; Polskie Towarzystwo Ekonomiczne” 2011, nr 10, s. 193-210.
308. Pollack S. D., *Origins of the Modern Income Tax, 1894-1913*, „Tax Lawyer” 2013, vol. 66, no. 2, s. 295-330.
309. Pomorski P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] Smoleń, Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, 2019.
310. Poniatowicz M., *Koncepcja federalizmu fiskalnego w systemie finansów samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2019.
311. Potulicka E., *Rynek w edukacji amerykańskiej jako teoria oraz ideologia*, „Teraźniejszość – Człowiek – Edukacja” 2012, nr 2(68), s. 23-36.
312. Pólturzycki J., *O potrzebie aksjologii w studiach akademickich*, [w:] Ciechanowska D. (red.), *Perspektywy zmian w praktyce kształcenia akademickiego*, „Pedagogium” Wydawnictwo OR TWP w Szczecinie, Szczecin 2014.
313. Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
314. Pressman S., *Consumption, income distribution and taxation: Keynes’ fiscal policy*, „Journal of Income Distribution” 1997, vol. 7, no. 1, s. 29-44, <https://www.academia.edu/> (dostęp: 25.10.2021).

315. Przybyciński T., *Globalny kryzys finansowy i gospodarczy jako wyzwanie dla polityki gospodarczej i teorii ekonomii*, „Prace i Materiały Instytutu Rozwoju Gospodarczego SGH” 2014, nr 94, s. 41-72.
316. Przybyciński T., *Etyczne i ekonomiczne aspekty państwa dobrobytu*, „Annales: etyka w życiu gospodarczym” 2016, t. 19, nr. 3, s. 27-34.
317. Przybyła H., *Veblenowski instytucjonalizm*, [w:] Danowska-Prokop B., Przybyła H., Zagóra-Jonszta U., *Nie-liberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2003.
318. Przybyła H., *John Rawls i kategoria sprawiedliwości*, „Studia Ekonomiczne. Akademia Ekonomiczna w Katowicach. Wybrane zagadnienia makroekonomiczne w ujęciu teoretycznym i empirycznym” 2006, nr 38, 9-29.
319. Pulikowski W., *Wartość jako kategoria filozoficzna*, [w:] Lipiec J., (red.), *Człowiek i świat wartości*, Krajowa Agencja Wydawnicza, Kraków 1981.
320. Pysz P., *Neoliberalizm/keynesizm versus ordoliberalizm a światowy ład gospodarczy*, „Referat wygłoszony na Konferencji: PAN-RAS”, Moskwa 2012, s. 2, www.pte.pl/pliki/2/12/Piotr%20Pysz%20referat%20Moskwa.pdf (dostęp: 16.11.2021).
321. Radnitzky G., *Hayek o roli państwa – radykalnie libertariańska krytyka*, Instytut MISESA, <https://mises.pl/> (dostęp: 25.01.2022).
322. Radnitzky G., *Hayek on the role of the state: a radical libertarian critique*, “Policy: A Journal of Public Policy and Ideas” 2000, nr 16(1), s. 16-20, <https://www.cis.org.au/app/uploads/2015/04/images/stories/policy-magazine/2000-autumn/2000-17-1-gerard-radnitzky.pdf> (dostęp: 25.01.2022).
323. Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12, s. 20-24.
324. Radziszewski H., *Polska idea ekonomiczna*, Wydawnictwo M. Arcta, Warszawa 1918, <https://www.wbc.poznan.pl/> (dostęp: 15.10.2021).
325. Ratajczak M., *Ekonomia jako nauka*, http://www.marekratajczak.pl/portals/12/moim_zdaniem/o_ekonomii_jako_nauce.pdf (dostęp: 22.12.2018).
326. Ratajczak M., *Transformacja ustrojowa świetle ustaleń i założeń ekonomii instytucjonalnej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, z. 2, s. 233-251.
327. Ravier A., *Trzy poglądy na temat interwencjonizmu państwowego – Röpke, Hayek, Keynes*, Instytut Edukacji Ekonomicznej im. Ludwiga von Misesa, 2015, https://mises.pl/blog/2015/11/06/ravier-trzy-poglady-na-temat-interwencjonizmu-panstwowego/#_ftn2 (dostęp: 28.10.2021).
328. Rawls J., *Lectures on the History of Political Philosophy*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, London 2007, <https://dl.uswr.ac.ir/bitstream/Hannan/131236/1/Rawls-Lectures%20on%20History%20of%20Political%20Philosophy.pdf>. (dostęp: 10.12.2020).
329. Rawls J., *A Theory of Justice*, Publisher Belknap Press, Cambridge, Massachusetts 1971.
330. Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
331. Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1957.
332. Robson A., *The Costs of Transaction, The Centre for Independent Studies*, CIS Policy Monograph 68, 2005.
333. Rogowska B., „Na obrzeżach ekonomii”. *Znaczenie współczesnej heterodoksji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 259.
334. Rokeach M., *The nature of Human Values*, New York: Free Press, New York 1973.
335. Romanow Z., *Koncepcje wartości i ceny w teoriach ekonomicznych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1988, Zeszyt 3, s. 149-152.
336. Romanow Z., *Tendencje rozwojowe teorii ekonomii dobrobytu*, <https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/20755/1/006%20ZBIGNIEW%20ROMANOW.pdf>. (dostęp: 8.02.2019).
337. Romanow Z., *Realność teorii dobrobytu ekonomicznego* Artura-Cecil Pigou, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1972, nr 34, z. 1, s. 103-117.
338. Rothbard M. N., *O nową wolność. Manifest libertariański*, Witold Falkowski and Fundacja Odpowiedzialność Obywatelska, 2003, <https://mises.pl/> (dostęp: 20.12.2021).
339. Rothbard M.N., *For a New Liberty: The libertarian Manifesto*, Ludwig von Mises Institute, Auburn, Alabama 2006, s. 209-212, <https://mises.org/library/new-liberty-libertarian-manifesto> (dostęp: 5.01.2022).
340. Rudolf S., *Nowa Ekonomia Instytucjonalna*, „Przedsiębiorstwo przyszłości” 2010, nr 1.

341. Ruggiero de G., *The history of European liberalism*, Collingwood, Oxford University Press, London 1927, <https://archive.org/> (dostęp: 10.10.2020).
342. Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, <https://www.wbc.poznan.pl/dlibra/publication/113382/edition/125885/content> (dostęp: 15.06.2021).
343. Rybicki W., *O realokacji dóbr i sprawiedliwości międzypokoleniowej*, „Pragmata Tes Oikonomias”, Akademia im. Jana Długosza w Częstochowie, Częstochowa 2010.
344. Sadłoni W., *Spoleczne przejawy ludzkiej wolności – religia i społeczeństwo obywatelskie*, „Trzeci sektor” 2015, nr 34 (1), https://iskk.pl/images/stories/Instytut/dokumenty/Sadlon_34.pdf (dostęp: 11.05.2021).
345. Sadowski Z., *W poszukiwaniu drogi rozwoju. Myśli o przyszłości świata i Polski*, PAN, Komitet Prognoz „Polska 2000 Plus”, Warszawa 2006.
346. Samuelson P.A., Nordhaus D.W., *Ekonomia, t. 1*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 28.
347. Samuelson P.A., *Theory of Optimal Taxation*, [w:] “Journal of Public Economics”, 1986, vol. 30.
348. Sandford C., Godwin M., Hardwick P., *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Bath: Fiscal Publications 1989.
349. Sanecka E., *Sprawiedliwość czy równość opodatkowania – czy możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? Perspektywa psychologiczna i ekonomiczna*, „Rynek – Społeczeństwo – Kultura” 2013, nr 1, s. 5-11.
350. Sargent L.T., *Contemporary Political Ideologies A Comparative Analysis*, Wadsworth, Cengage Learning, Belmont 2009.
351. Say J.B., *Traktat o ekonomii politycznej*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1960.
352. Schneider M., *Wolność jako stymulanta wymiany*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 529, s. 296-306.
353. Sedláček T., Orrel D., Chlupatý R., przekł. Kamińska A., *Zmierzch Homo economicus: rozmowa z Romanem Chlupatým*. Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa 2012.
354. Seligman E.R.A., *The income tax. A study of the history theory and practice of income taxation at home and abroad. Second edition*, Wydawnictwo Macmillan Company, New York 1921.
355. Seligman E.R.A., *Die Lehre von der Steuerüberwälzung. The Shifting and Incidence of Taxation*, Verlag von Gustav Fischer, Jena 1927.
356. Sen A., *Rozwój i wolność*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Warszawa 2002.
357. Sen A., *The Impossibility of a Paretian Liberal*, “Journal of Political Economy” 1970, nr 78(1), s. 152-157.
358. Shoup C.S., *Ricardo and taxation*, „FinanzArchiv / Public Finance Analysis” 1957, vol. 18, no. 1, s. 17-19, <http://www.jstor.org/stable/40909171> (dostęp: 25.11.2021).
359. Siebert H., Koop M.J., *Institutional competition: a concept for Europe?*, „Kiel Working Papers, Kiel Institute for the World Economy (IfW)” 1990, no 440, s. 1-27, <https://econpapers.repec.org/paper/zbwifwkwp/440.htm> (dostęp: 15.11.2021).
360. Siegel Ch., *Classical liberalism*, Wydawnictwo Preservation Institute, Berkeley, California 2011, s. 5. <http://preservenet.com/classicalliberalism/ClassicalLiberalism.pdf>, (dostęp: 01.08.2019).
361. Sieroń A., *Ekonomia lęku*, Obserwatorfinansowy.pl, <https://www.obserwatorfinansowy.pl/tematyka/makroekonomia/trendy-gospodarcze/ekonomia-leku/> (dostęp: 11.10.2021).
362. Sierpiński W., *Kierunek subiektywno-marginalistyczny*, [w:] Górski J., Kowalik T., Sierpiński W. (red.), *Historia powszechnej myśli ekonomicznej 1870-1950 r.*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1968.
363. Slemrod J., *Optimal Taxation and Optimal Tax System*, NBER, Working Paper, no. 3038, 1991.
364. *Słownik Języka Polskiego*, PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp> (dostęp 10.01.2022).
365. Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, <https://reader.ibuk.pl/> (dostęp: 1.12.2021).
366. Smith A., *Teoria uczuć moralnych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1989.
367. Sobiech-Grabka K., Woźniak-Jęchorek B., *Historyczne korzenie współczesnej ekonomii alternatywnej*, [w:] Ratajczak M. (red.), *Współczesne teorie ekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012.
368. Sobiech-Grabka K., Wallusch J., Woźniak-Jęchorek B., *Ekonomia Instytucjonalna*, [w:] Ratajczak M. (red.), *Współczesne teorie ekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012.
369. Sobolewska B., Sobolewski M., *Myśl polityczna XIX i XX w. Liberalizm*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1978.

370. Sokołowicz M. E., *Instytucje a przestrzeń. Przegląd nurtów ekonomii instytucjonalnej w kontekście ich przydatności dla badań procesów rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 281, s. 151-159.
371. Sokołowicz M.E., *Rozwój terytorialny w świetle dorobku ekonomii instytucjonalnej. Przestrzeń – bliskość – instytucje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 139.
372. Sokołowski J., *Ulgi i zwolnienia w Polskim systemie podatkowym w latach 2005-2010 – ocena i proponowane kierunki zmian*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 426-434.
373. Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
374. Sosenko K., *Ekonomia w perspektywie aksjologicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1998.
375. Sosnowski M., *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012, nr 708, s. 59-71.
376. Staniek Z., *Ekonomia instytucjonalna. Dlaczego instytucje są ważne*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2017.
377. Staniszewski M., *Charakter ulg, zwolnień, wyłączeń oraz zniżek i zwyczajek podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Instytut Prawa i Administracji Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu” 2018, nr 10.
378. Stankiewicz W., *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007.
379. Schneider M., *Wolność jako stymulanta wymiany*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 529, s. 296-306.
380. van Staveren I., *Beyond utilitarianism and deontology: Ethics in economics*, „Review of Political Economy” 2007, nr 19(1), s. 21-35.
381. Skodlarski J., Matera R., *Gospodarka światowa: geneza i rozwój*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, 2017.
382. Stegenga J. A., *J. S. Mill's concept of liberty and the principle of utility*, “The Journal of Value Inquiry” 1973, 7(4), s. 281-289.
383. Stępień M., *Elementy zasad podatkowych w aspekcie polskiego systemu podatkowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 307, s. 602-611.
384. Stiglitz J.E., Rosengard J. K., *Economics of the Public Sector*, W. W. Norton & Company, Inc., New York, London 2015.
385. Stiglitz J.E., *The roaring nineties, A new history of the world's most prosperous decade*, Publisher W.W. Norton & Company, Inc., New York 2001.
386. Stiglitz J., *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013.
387. Strauss L., *Platon*, [w:] Strauss L., Cropsey J. (red.), *Historia filozofii politycznej*, Wydawnictwo Fronda, Warszawa 2010.
388. Strzyczkowski K., *Zasada państwa sprawiedliwości społecznej jako zasada publicznego prawa gospodarczego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, z. 4, s. 11-26.
389. Stuart A.J.C., *On Progressive Taxation*, [w:] R.A. Musgrave, A.T. Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*, Palgrave Macmillan, London 1958, s. 48-71, <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-349-23426-4> (dostęp: 1.12.2021).
390. Supińska J., *Sylwetki. Galbraithowie – ojciec i syn*, [w:] Supińska J. (red.), *Problemy polityki społecznej. Studia i dyskusje*, Wydawnictwo Komitet Nauk o Pracy i Polityce Społecznej PAN oraz Instytut Polityki Społecznej UW, Warszawa 2009.
391. Surrey S.S., McDaniel P.R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.
392. Swadźba S., U. Zagóra-Jonszta U., *Problem niepełnego zatrudnienia w ujęciu Keynesa, Schumpetera i Galbraitha*, „Przegląd Zachodniopomorski” 2014, rocznik XXIX (LVIII), Zeszyt 3 vol. 1, s. 139-150.
393. Szapiel J., *Granice wolności jednostki gospodarującej*, [w:] Borkowska B. (red.), *Gospodarowanie – ekonomia – wartości, Monografia jubileuszowa z okazji 45 – lecia pracy naukowej i dydaktycznej Profesor Bożeny Klimczak*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012.
394. Szapiel J., *Państwo w warunkach globalizacji ekonomicznej*, „Ekonomia i Prawo” 2012, t. 8, nr 1, s. 39-53
395. Szarzec K., *Rola państwa w gospodarce w ekonomii dobrobytu Artura Cecila Pigou*, [w:] Zagóra-Jonszta U. (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej. Teoretyczne ujęcie dobrobytu*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2012, nr 101, s. 277-287.

396. Szofno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne” 2016, nr 294, s. 164-172.
397. Szpunar J., *Zmiany obciążenia podatkiem od wynagrodzeń w latach 1945–1957*, „Repozytorium AMU”, 2016, z. 1, s. 195-2206. <https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/15309/1/009%20JANUSZ%20SZPUNAR.pdf> (dostęp: 01.09.2021).
398. Szpunar J., *Zagadnienie opodatkowania spadków i darowizn*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1963, z. 4, s. 165-180.
399. Sztaba S., *Kodeks Hammurabiego widziany oczami ekonomisty*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i prace/Szkoła Główna Handlowa” 2013, nr 1, s. 97-117.
400. Sztumski W., *Transformacja nowym paradygmatem ewolucji społecznej*, „Transformacje” 2013, 1-2 (76-77), s. 45-64.
401. Szulczewski G., *Adam Smith a znaczenie uczuć moralnych dla polityki i nauk o gospodarce*, „Studia z polityki publicznej” 2014, vol. 1 4(4), s. 143-155.
402. Szulczewski G., *Prekursorzy etyki życia gospodarczego: Adam Smith*, „Prakseologia” 1995, nr 1–2, s. 131-138.
403. Szulczewski G., *Rozważania o miejscu etyki i moralności w teorii i praktyce gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2002.
404. Szutta A., *Intuicje moralne. O poznaniu dobra i zła*, Wydawnictwo Academicum, Lublin 2018.
405. Szydło W., *Globalny kryzys 2007 – 2009 w świetle podejścia ortodoksyjnego – wybrane problemy*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2013, nr 63(3), s. 3-43.
406. Szymański W., *Globalizacja wyzwania i zagrożenia*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2001.
407. Ślesicka A., *Stosowanie ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych w państwach UE*, „Ekonomia. Rynek, Gospodarka, Społeczeństwo” 2011, nr 26, s. 58-88.
408. Świeżawski S., *Dzieje europejskiej filozofii klasycznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Wrocław 2000.
409. Ślipko T., *Wolność w liberalizmie a prawda o wolności*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2008, vol. 11, nr 1, s. 15-22.
410. Šimo H., *O sprawiedliwości. Koncepcja inspirowana wynikami polskiej filozofii analitycznej*, Wydawnictwo Aureus, Kraków 2009, s. 115, <https://philarchive.org/archive/IMOOSK> (dostęp: 25.01.2022).
411. Tarascio V. J., *The political economy of the Lausanne School: Walras and Pareto*, „Atlantic Economic Journal” 1987 nr 6(4), s. 26-34.
412. Tatarkiewicz W., *O filozofii i sztuce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986.
413. *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, Paris 2010.
414. Taylor E., *Historia rozwoju ekonomiki. Tom I*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Poznań 1957.
415. Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica” 1992, nr 54.
416. Thurow L. C., *Przyszłość Kapitalizmu. Jak dzisiejsze siły ekonomiczne kształtują świat jutra*, Wydawnictwo Dolnośląskie, Wrocław 1999.
417. Tobin J., *A proposal of international monetary reform*, „Eastern Economic Journal” 1978, 4 (3–4), s.153–159, https://econpapers.repec.org/article/eejeeconj/v_3a4_3ay_3a1978_3ai_3a3-4_3ap_3a153-159.htm (dostęp: 10.02.2022).
418. Tobin J., *The new economics one decade older*, Princeton University Press, Princeton 1974.
419. Tokarczyk R., *Filozofia prawa w perspektywie prawa natury*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 1997.
420. Tokarczyk R., *Współczesne doktryny polityczne*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008.
421. Tomaszewska B., *50% koszty uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich*, LEX/el. 2023, www.lex.pl (dostęp: 1.03.2023)
422. Tondani D., *Universal Basic Income and Negative Income Tax: Two Different Ways of Thinking Redistribution*, „The Journal of Socio-Economics”, 2009, no. 38, s. 246-255, <https://www.sciencedirect.com/> (dostęp: 10.01.2022).
423. Topolski J., *Metodologia historii*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.
424. Trichet J.-C., *Cytaty*, Quotepark, Cytaty sławnych ludzi, <https://quotepark.com/pl/autorzy/jean-claude-trichet/> (dostęp: 10.10.2021).
425. *Ulgą B+R*, <https://www.podatnik.info/publikacje/ulga-b-r,604962> (dostęp: 18.02.2023).

426. *Ulga IP Box*, <https://www.podatnik.info/publikacje/ulga-ip-box,60408a> (dostęp: 18.02.2023).
427. Veblen T., *Teoria klasy próżniaczej*, Warszawskie Wydawnictwo Literackie Muza S.A., Warszawa 2008.
428. Veblen T., *The Theory of the Leisure Class*, C. Wright Mills (introduction), Transaction Publishers New Brunswick (U.S.A) and London (U.K.) 2002.
429. Wagner A., *Finanzwissenschaft*, t. I, Lipsk, 1977.
430. Walasik A., *Redystrybucja w teorii wyboru publicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 191-199.
431. Walras L., *Elements of Pure Economics or the theory of social wealth*, Wydawnictwo American Economic Association and the Royal Society by R. D. Irwin, Illinois 1954, <https://archive.org/details/elementsofpu-reec0000walr/page/n5/mode/2up> (dostęp: 10.04.2020).
432. Waluga M., *Szczegółowe prawo podatkowe. Podatki dochodowe, część B, rozdział III* [w:] Bitner M., Chojna-Duch E. (i in.), *Prawo Finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2017.
433. Werner W., *Homo laborans – wolna jednostka czy wytwór historii? Jeden z metodologicznych problemów badania zachowań „człowieka pracującego”*, [w:] M. Piorunek M. (red.), *Człowiek w kontekście pracy. Teoria – empiria – praktyka*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Poznań 2009.
434. Wernik A., *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.
435. Wersalski M., *Pojęcie podatku*, [w:] M. Wersalski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław 1982.
436. *Wielki Słownik Języka Polskiego*, Instytut Języka Polskiego Pan, 2021, <https://wsjp.pl/> (dostęp: 01.10.2021).
437. Wildowicz-Giegiel A., Lewkowicz-Grzegorzczak K., *Dyskurs o skuteczności podatku dochodowego w procesie redystrybucji dochodów we współczesnych systemach podatkowych*, „Społeczeństwo i ekonomia” 2007, nr 1(7), 2007, s. 73 - 88.
438. Wildowicz-Szumarska A., *Redystrybucja w kontekście nierówności dochodowych. Intencje, rozmiary i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2021.
439. Wilkin J., *Ekonomia wolności i ekonomia zniewolenia. Kiedy ekonomia sprzyja poszerzaniu ludzkiej wolności a kiedy ją ogranicza?*, Referat na IX Kongres Ekonomistów Polskich, Warszawa, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, <http://www.pte.pl/kongres/referaty/Wilkin%20Jerzy/Wilkin%20Jerzy%20-%20EKONOMICZNA%20WOLNO%20C5%9ACI%20I%20EKONOMIA%20ZNIWOLENIA.pdf> (dostęp: 20.05.2021).
440. Wilkin J., *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania. Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2016.
441. Wilkin J., *Nauka przekracza wszelkie granice, także w ekonomii*, [w:] Gorynia M. (red.) *Ewolucja nauk ekonomicznych. Jedność a różnorodność, relacje do innych nauk, problemy klasyfikacyjne*, Polska Akademia Nauk, Warszawa 2019.
442. Wilkin J., *Teoria wyboru publicznego. Wstęp do ekonomicznej analizy polityki i funkcjonowania sfery publicznej*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2005.
443. Wilkin J., *Współczesne państwo wobec triady funkcjonalnej: wartości-normy-dobra*, „Zarządzanie Publiczne” 2017 r., nr 1(39), s. 125-133.
444. Wnorowski H., *Wpływ podatków na wzrost gospodarczy i konkurencyjność w ujęciu instytucjonalnym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 4, s. 275-284.
445. Wojciechowski E., *Systemy podatkowe*, [w:] Wersalski M., *System instytucji prawno finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, Wydawnictwo Polskie Akademii Nauk, Zakład Narodowy imienia Ossolińskich, Wrocław 1985.
446. Wojtaszak A., Wybranowski D., *Od liberalizmu klasycznego do współczesnych koncepcji liberalnych. Wybrane problemy*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2018.
447. Wojtyna A., *Nowoczesne państwo kapitalistyczne a gospodarka. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1990.
448. Wołowicz T., *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, [w:] Nalepka A., Ujwary-Gil A. (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University, Nowy Sącz 2010.
449. Wołowicz T., Bogacki S., *Opodatkowanie dochodów osobistych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego”, 2020, t. XV, 17 (1), s. 7-32.

450. Woś J., Hnatyszyn-Dzikowska A., *Stabilizacyjna funkcja państwa w teoriach współczesnych szkół ekonomicznych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, zeszyt 4, s. 99-109.
451. Wójtowicz W., *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020.
452. Wójtowicz W., *Teoretyczne modele opodatkowania dochodów osób fizycznych*, [w:] Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.
453. Wójtowicz W., *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
454. Wrątny J., *Prawo do wynagrodzenia za pracę w świetle zasad sprawiedliwości i równości*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2017, nr 3, s. 2-10.
455. Wróbel P., *Postulat sprawiedliwości społecznej a idea sprawiedliwości*, „Studia Socialia Cracoviensia” 2013, nr 1, s. 135-150.
456. Wyrzykowski W., *Interwencjonizm czy liberalizm – jaka polityka podatkowa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, nr 19, s. 457.
457. Wyszowska D., *Samorząd terytorialny w ujęciu wybranych koncepcji teoretycznych*, „Optimum Economic Studies” 2018, nr 1 (91), s. 138.
458. Young P.H., *Equity: In Theory and Practice*, Princeton University Press, Princeton 1994.
459. Young P.H., *Sprawiedliwy podział*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2003.
460. Zagóra-Jonszta U., *Hayek i Friedman o ekonomicznej roli państwa*, [w:] Kopycińska D. (red.), *Polityka ekonomiczna państwa we współczesnych systemach gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.
461. Zagóra-Jonszta U., *Robert E. Lucas A nowa makroekonomia klasyczna (Teoria racjonalnych oczekiwań)*, [w:] Danowska-Prokop B., Przybyła H., Zagóra-Jonszta U. (red.), *Liberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2005.
462. Zagóra-Jonszta U., *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, „Studia i Prace WNEiZ US” 2016, nr 44/2, s. 409-419.
463. Zagóra-Jonszta U., *Wolność w ujęciu ekonomii klasycznej*, [w:] Zagóra-Jonszta U., Pęciak R. (red.), *Kategoria wolności w ujęciu wybranych kierunków myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytet Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016.
464. Zamkowski W., *Pojęcie ludu pracującego w Konstytucji PRL*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1965, 27 z. 2, s. 25-43.
465. Zawajska A., *Liberalizm, Neoliberalizm, wolność ekonomiczna i polityczna a rozwój gospodarczy kraju*, SGGW, http://sj.wne.sggw.pl/pdf/EIOGZ_2006_n58_s5.pdf, (dostęp: 12.10.2021).
466. Ząbkowicz A., *Instytucjonalny kontekst funkcjonowania rynku i organizacyjne formy koordynacji jako elementy nowego paradygmatu w ekonomii*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 405, s. 9-22.
467. Ząbkowicz A., *Współczesna ekonomia instytucjonalna wobec głównego nurtu ekonomii*, „Ekonomista” 2003, nr 6, s. 795-824.
468. Zbroińska B., *Koszty transakcyjne skarbowości. Analiza instytucjonalna kontraktów skarbowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce 2011.
469. Zbroińska B., *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa” 2009, nr 11-12, s. 97-115.
470. Zbroińska B., *Skarbowość w ujęciu instytucjonalnej teorii kontraktów*, „Gospodarka Narodowa” 2012, nr 3, s. 85-105.
471. Zdzitowiecki J., *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939.
472. Zembura W., *Keynesowskie i neokeynesowskie podejście do polityki fiskalnej*, [w:] Zagóra-Jonszta U. (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej – keynesizm wobec współczesnych problemów gospodarczych i społecznych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2008.
473. Ziemiński Z., *Związki między sprawiedliwością a równością*, „Etyka” 1981, t. 19.
474. Znaniecki F., *Wstęp do socjologii*, Poznanie Towarzystwo Przyjaciół Nauk, Poznań 1922.
475. ZUS, *Emerytura bez podatku do 2500 zł od 1 stycznia 2022 r. (Polski Ład)*, <https://www.zus.info.pl/emerytura-bez-podatku/> (dostęp 15.02.2023).

476. Zwolinski M., *Why did Hayek Support a basic income?* CATO Institute, <https://www.libertarianism.org/columns/why-did-hayek-support-basic-income> (dostęp: 25.01.2022)
477. Żabiński A., Pohulak-Żołędowska E., Sosnowski M., *Opodatkowanie pracy. Między optymalizacją a sprawiedliwością systemu podatkowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 488, s. 284-294.
478. Żabiński A., *Realizacja zasady równości opodatkowania czynników wytwórczych w wybranych krajach europejskich*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 306, s. 558-567.
479. Żuradzki T., *Własność jako konwencja*, „Diametros” 2008, nr 15 (marzec), s.102–110.
480. Żyżnowski W., *O przedsiębiorcach. Na podstawie tekstów Veblena i Sombarta*, „Diametros” 2011, nr 30, s. 109-121.
481. Федеральная налоговая служба России, *Налог на роскошь: как рассчитать и какая ставка* https://www.nalog.gov.ru/rn17/news/activities_fts/8880829/ (dostęp: 30.10.2021).

Akty prawne

1. Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r, Dz.U. z 1952 nr 33 poz. 232.
2. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.
3. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 3.11.1950, Dz. U. z 1993 r. nr 61, poz. 284 ze zm., art. 8.
4. Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, z 13.12.2007, Dz. U. z 2009 r. nr 203, poz. 1569, tytuł II, art. 6,7, 8.1, 8.3.
5. Dekret z dnia 18 sierpnia 1945 o podatku od wynagrodzeń, Dz.U. z 1945 nr 38, poz. 220, ze zm.
6. Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym, Dz.U. z 1946 nr 2, poz. 14, ze zm.
7. Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym, Dz.U. z 1946 nr 2, poz. 14.
8. Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym, Dz.U. z 1948 nr 52, poz. 414.
9. Dekret z dnia 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej, Dz. U. z 1950 Nr 44, poz. 399.
10. Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550.
11. Ustawa o podatku od wynagrodzeń z dnia 4 lutego 1949, Dz.U. z 1949 nr 7, poz. 41, ze zm.
12. Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 o podatku wyrównawczym, Dz.U. z 1957 r nr 62, poz. 336, ze zm.
13. Ustawa z dnia 25 listopada 1970 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji, Dz.U. z 1970 nr 29, poz. 246, ze zm.
14. Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz.U. 1972 nr 53 poz. 339.
15. Ustawia z dnia 19 grudnia 1975 r. o ulgach podatkowych z tytułu inwestycji, Dz.U. z 1975 nr 45, poz. 230, ze zm.
16. Ustawa z dnia 29 grudnia 1983 r. o państwowym funduszu aktywizacji zawodowej, Dz.U. z 1983 nr 75, poz. 334, ze zm.
17. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 1984 nr 52, poz. 268.
18. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991 r. Nr. 80, poz. 350, z późn. zm.
19. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.
20. Ustawa z 26 dnia lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018, poz 200, ze zm.
21. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.
22. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.
23. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ordynacji podatkowej, Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.
24. Ustawia z dnia 27.06.2003 r. o rencie socjalnej, Dz.U z 2022 r. poz. 240 i 2476.

25. Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2003 nr 202, poz 1956.
26. Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r. poz. 1926.
27. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2017 r. poz. 2175.
28. Ustawa z dnia 20.07.2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. z 2022 r. poz. 574 z późn.zm.
29. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 z późn. zm.)
30. Wyrok TK z dnia 10.03.2010, U 5/07, OTK-A 2010/3/20.
31. Wyrok TK z 8.07.2014 r., K 7/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 69.
32. Wyrok TK z dnia 15 lipca 2010 r., K 63/07, OTK 2010, nr 6, poz. 60, cz. 3, pkt 6.2 uzasadnienia.
33. Orzeczenie TK z 29.05.1996 r., K 22/95, OTK 1996, nr 3, poz. 21. <https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/520119364?cm=DOCUMENT> (dostęp: 5.03.2022).
34. Postanowienie TK z 9.10.2006 r., Ts 202/06, OTK-B 2009, nr 1, poz. 22.
35. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.04.1993 r., SA/Wr 59/93, niepubl.
36. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28.07.1994 r. SA/Kr 767/94, niepubl.
37. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lipca 1994 r., SA/Łd 90/94, niepubl.

Spis tabel

Tabela 1. Wprowadzenie podatków od dochodów osobistych w poszczególnych krajach na świecie w okresie od końca XVII w. do początku XXw.	80
Tabela 2. Retrospektywne zestawienie najniższej i najwyższej stawki podatku dochodowego w okresie 1945-2023.....	107
Tabela 3. Koszty uzyskania przychodu – z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej – obowiązujące od 1 stycznia 2020 do 31 grudnia 2023 roku.....	236
Tabela 4. Relacja kosztów uzyskania przychodu do średniego wynagrodzenia	239
Tabela 5. Dochód wolny od podatku oraz kwota zmniejszająca podatek na przestrzeni lat 2009-2023	257

Spis rysunków

Rysunek 1. Teoretyczne ramy ekonomii głównego nurtu oraz ekonomii heterodoksyjnej.....	26
Rysunek 2. Pochodzenie ekonomii ewolucyjnej	60
Rysunek 3. Trzy teoretyczne rozwiązania progresji podatkowej	105
Rysunek 4. Rewolta podatkowa klasy wyższej w Stanach Zjednoczonych Ameryki.....	147

Streszczenie rozprawy doktorskiej
KONCEPCJA WOLNOŚCI I SPRAWIEDLIWOŚCI W KONSTRUKCJI OPODATKOWANIA DOCHODÓW OSOBISTYCH

Celem głównym niniejszej rozprawy było przedstawienie koncepcji wolności i sprawiedliwości z punktu widzenia jej wpływu na konstrukcję podatku od dochodów osobistych w ujęciu retrospektywnym. Cel głównym został zrealizowany stopniowo, w następujących po sobie etapach, których wykonanie zostało zaplanowane jako realizacja trzech szczegółowych. Pierwszy cel szczegółowy dotyczył zbadania poglądów ekonomistów, którzy w swojej twórczości odnosili się do kategorii etycznych, tj. wolności i sprawiedliwości. Cel drugi związany był z identyfikacją kluczowych teorii pozwalających na zdefiniowanie wolności i sprawiedliwości w kontekście opodatkowania dochodów osobistych. Trzeci cel polegał na dokonaniu oceny konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce z punktu widzenia realizacji idei sprawiedliwości i wolności.

Główna hipoteza badawcza, która została zweryfikowana w niniejszej rozprawie zakładała, że *konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych narusza zasadę wolności i sprawiedliwości*. Do weryfikacji głównej hipotezy posłużyło sformułowanie czterech hipotez szczegółowych, które powiązane były z celami szczegółowymi. Na hipotezy szczegółowe składały się: 1: *Sposób postrzegania wartości etycznych, takich jak wolność i sprawiedliwość charakteryzuje się zmiennością w czasie*; 2: *Opodatkowanie dochodów osobistych nie stanowi naruszenia wolności jednostki wówczas, gdy jest zgodne z zasadą względnej neutralności podatkowej, a ustawodawca nie wprowadza żadnych zwolnień i ulg, które mogłyby faworyzować jednych podatników kosztem pozostałych*; 3: *Podatek od dochodów osobistych stanowi urzeczywistnienie etycznej normy sprawiedliwości wówczas, gdy jest powszechny i równomierny*; 4: *Zróżnicowana i skomplikowana konstrukcja podatku dochodowego w Polsce w zależności od źródła dochodów osobistych sprawia, że podatek nie odpowiada postulatowi wolności i sprawiedliwości*.

Realizacja sformułowanych celów oraz hipotez badawczych pracy wymagała przyjęcia wielu metod i narzędzi badawczych, takich jak: metoda hipotetyczno-dedukcyjna; analiza deskryptywna; analiza krytyczna; analiza porównawcza; wnioskowanie przez analogię w oparciu o literaturę przedmiotu oraz materiały źródłowe; analiza raportów i opracowań instytucji i organizacji międzynarodowych (Eurostat, Bank Światowy, OECD), analiza przepisów prawnych. Dobór poszczególnych metod i narzędzi jest adekwatny do rodzaju i zakresu niezbędnych do przeprowadzenia prac służących realizacji poszczególnych celów badawczych.

Treść rozprawy składa się ze wstępu, tekstu głównego, zakończenia, bibliografii, spisów tabel oraz rysunków, a także streszczenia. Na tekst główny rozprawy składa się pięć rozdziałów. W rozdziale pierwszym przedstawiono istotę teorii wartości (aksjologii) w kontekście teorii ekonomii. W rozdziale tym autor podjął próbę retrospektywnego ukazania powiązań jakie występują między koncepcją wolności a sprawiedliwości, na tle ekonomii głównego nurtu oraz ekonomii heterodoksyjnej. Podjęta została również problematyka odmiennego interpretowania zagadnienia wolności i sprawiedliwości, która wynika z przyjmowania różnych postaw aksjologicznych i behawioralnych, czy też z fundamentalnego w naukach ekonomicznych sporu między ekonomią pozytywną a normatywną.

Drugi rozdział, zatytułowany *Zasady konstrukcji podatku od dochodów osobistych w świetle teorii opodatkowania*, składa się z pięciu podrozdziałów. W rozdziale tym przedstawiono genezę podatku dochodowego oraz ewolucję konstrukcji opodatkowania dochodów osobistych w okresie nowożytnym. Podatek dochodowy od początku jest ważnym narzędziem wykorzystywanym do gromadzenia dochodów budżetowych. Prowadzone rozważania ukazują – trwającą do dzisiaj – tendencję wzrostu fiskalizmu, poczynając od XIX w. aż do czasów współczesnych. Z tego powodu w rozdziale tym podejmuje się próbę odpowiedzi na pytanie o racjonalność, czy ujmując inaczej, naukowe uzasadnienie poboru tego podatku. Analizując stałe i zmienne elementy konstrukcji podatku dochodowego przedstawiono koncepcję tzw. dobrego (racjonalnego) podatku. Rozdział kończą rozważania poświęcone zasadom etycznego opodatkowania dochodów osobistych.

Rozdział trzeci, pt. *Wolność a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej*, składa się z czterech podrozdziałów. Prowadząc rozważania nt. koncepcji wolności w kontekście teorii opodatkowania zwrócono szczególną uwagę na najważniejsze nurty ekonomii, w tym klasyczny, neoliberalny, keynesowski oraz instytucjonalny. Doktrynę wolności gospodarczej oparto na założeniach liberalnej myśli politycznej, wykorzystując w tym celu poglądy przedstawicieli ekonomii klasycznej, takich jak: A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say, a także J.S. Mill. Ewolucję koncepcji wolności przedstawiono na podstawie poglądów J.M. Keynesa, uznanego za twórcę koncepcji interwencjonizmu państwowego. W ostatnim podrozdziale skoncentrowano się wokół kwestii wolności opodatkowania z perspektywy ekonomii instytucjonalnej. Oprócz poglądów przedstawicieli starej ekonomii instytucjonalnej – T. Veblena i J.R. Commonsa – zaprezentowano w tym miejscu również dorobek nowej ekonomii instytucjonalnej, w tym zwłaszcza teorii wyboru publicznego.

Czwarty rozdział, pt. *Sprawiedliwość a opodatkowanie z perspektywy historii myśli ekonomicznej*, składa się z czterech podrozdziałów. Prowadząc rozważania nt. koncepcji

sprawiedliwości w kontekście teorii opodatkowania przeanalizowano takie nurty ekonomii, jak: klasyczny, neoliberalny, ekonomia dobrobytu, instytucjonalny, w tym teorię wyboru publicznego. Powszechnie wiadomo, że pojęcie sprawiedliwości w zależności od okresu historycznego postrzegane było różnie. W rozdziale tym wskazuje się m.in. na dużą trudność obiektywizacji zagadnienia sprawiedliwości. Podatek będąc przymusowym świadczeniem, a więc ograniczającym w pewnym stopniu ludzką wolność, z samej definicji mógłby zostać uznany za świadczenie niesprawiedliwe. Niemniej jednak perspektywa dziejowa i ukształtowane na przestrzeni lat nurty oraz szkoły ekonomii pozwalają na wyznaczenie różnych rodzajów sprawiedliwości podatkowej.

Ostatni rozdział pracy, pt. *Etyczny wymiar opodatkowania dochodów osobistych w Polsce*, składa się z pięciu podrozdziałów. W rozdziale tym przedstawiono kryteria oceny konstrukcji podatku. Przeprowadzona w niniejszym rozdziale analiza była ukierunkowana na weryfikację elementów konstrukcji podatku, takich jak: źródła dochodów, zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, a także ulgi i odliczenia. Rozważania dotyczące wymienionych wyżej elementów konstrukcji podatku dochodowego prowadzono w odniesieniu do koncepcji wolności i sprawiedliwości. W rozdziale tym podjęto również próbę oceny wskazanych elementów konstrukcji podatku dochodowego w Polsce w kontekście pryncypialnych zasad opodatkowania, tj. powszechności i równości.

Konstatując, w części teoretycznej dotyczącej kategorii etycznych – wolności i sprawiedliwości – rozważania oparto głównie na analizie literatury i piśmiennictwa polskiego oraz zagranicznego z zakresu historii myśli ekonomicznej i filozofii. Kolejne części pracy bazują na literaturze z zakresu finansów publicznych, poświęconej teorii opodatkowania, a także teorii wyboru publicznego. Ponadto, zostały wykorzystane opracowania publikowane przez instytucje i organizacje międzynarodowe, formułujące międzynarodowe standardy, rekomendacje i dobre praktyki w polityce fiskalnej, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od dochodów osobistych.

Z przeprowadzonych w rozprawie badań wynika, że wartości są wyznacznikiem niemal wszystkich rodzajów zachowań społecznych. Wartości mają również wpływ na kształt systemów społeczno-ekonomicznych, w tym funkcjonowanie systemu podatkowego. Z przedstawionej w rozdziale drugim genezy podatku dochodowego wynika, że najstarsze konstrukcje i formy opodatkowania dochodów osobistych mają swój początek w okresie starożytności. Jednak współcześnie znana konstrukcja podatku dochodowego, składającego się z elementów stałych oraz zmiennych, została zapoczątkowana dopiero w Anglii w XVIII w. Przeprowadzona w rozdziale trzecim analiza pokazała, że istotny wkład do rozwoju koncepcji wolności wnieśli

ekonomiści szkoły klasycznej. Przedstawione przez A. Smitha zasady podatkowe stanowią wyraz liberalnej koncepcji opodatkowania łączącej liberalizm gospodarczy z rządzącymi sferą społeczno-gospodarczą prawami natury. Zgodnie z tym, doktryna podatkowa powinna być oparta na założeniach neutralności podatkowej, tj. niwelowaniu wpływu opodatkowania na hamowanie aktywności gospodarczej i oszczędności społeczeństwa. W teorii finansów publicznych niekwestionowanym podejściem, które powinno stanowić fundament oceny konstrukcji prawnej podatku są zasady podatkowe. Według amerykańskiego noblisty J.E. Stiglitz'a dobry system podatkowy powinien być oparty na zasadach: ekonomicznej efektywności, prostoty administracyjnej, elastyczności, odpowiedzialności publicznej oraz sprawiedliwości.

Reasumując, dzięki przeprowadzonej analizie retrospektywnej oraz weryfikacji przyjętych hipotez można lepiej zrozumieć zagadnienie konstrukcji tzw. dobrego (racjonalnego) podatku. Przeprowadzone przez autora rozważania ukazują różne koncepcje zasad podatkowych, na których ustawodawca powinien opierać konstrukcję podatku dochodowego. Podstawą racjonalnego opodatkowania są zasady powszechności i równości opodatkowania, a także względnej neutralności. To zagadnienia szczególnie ważne w obliczu poszerzającej się nieustannie objętości prawa podatkowego. Wyróżnikiem zaproponowanych rozwiązań w pracy jest podejście oparte na teorii wartości, które zdecydowanie wzbogaca dotychczasowe teorie opodatkowania. Prawodawca konstruując podatek dochodowy, zawsze odwołuje się do określonych fundamentów aksjologicznych, mających wpływ na ostateczny kształt przyjętych rozwiązań instytucjonalnych. Istnieje zatem potrzeba indywidualizowanego podejścia do kształtowania konstrukcji podatku, które byłoby dostosowane do specyfiki danego kraju lub regionu.

Wnioski uzyskane z badań przeprowadzonych w ramach rozprawy pozwoliły na potwierdzenie pierwszej, drugiej, trzeciej i czwartej hipotezy szczegółowej. Przeprowadzone badania umożliwiły realizację celu głównego oraz celów szczegółowych pracy. Pozytywnie również zweryfikowano hipotezę główną o brzmieniu: *Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce nie realizuje idei wolności i sprawiedliwości.*

Summary of the doctoral dissertation
THE CONCEPT OF FREEDOM AND JUSTICE IN
THE PERSONAL INCOME TAX

The main purpose of this dissertation was to present the concept of freedom and justice from the point of view of their impact on the construction of personal income tax in retrospective terms. The main objective was achieved gradually, in successive stages, the implementation of which was planned as the implementation of three specific objectives. The first specific objective was to examine the views of economists who referred to ethical categories, i.e. the freedom and justice, in their work. The second objective was related to the identification of key theories allowing to define freedom and fairness in the context of personal income taxation. The third objective was to assess the structure of personal income tax in Poland from the point of view of the implementation of the idea of justice and freedom.

The main research hypothesis that was verified in this dissertation assumed that *the structure of personal income tax violates the principle of freedom and justice*. To verify the main hypothesis, four specific hypotheses were formulated in relation to the specific objectives. The specific hypotheses are presented below – 1: *The way of perceiving ethical values such as freedom and justice is characterized by variation over time*; 2: *Taxation of personal income does not constitute an infringement of individual freedom when it complies with the principle of relative tax neutrality, and the legislator does not introduce any exemptions or reliefs that could favour some taxpayers at the expense of others*; 3: *A personal income tax is the realization of an ethical standard of justice when it is universal and equitable*; 4: *The diversified and complicated structure of the income tax in Poland, depending on the source of personal income, means that the tax does not correspond to the postulates of freedom and justice*.

The implementation of the formulated goals and research hypotheses of the work required the adoption of many research methods and tools, such as: the hypothetical-deductive method; descriptive analysis; critical analysis; comparative analysis; reasoning by analogy based on the literature and source materials; analysis of reports and studies of international institutions and organizations (Eurostat, World Bank, OECD), analysis of legal regulations. The selection of individual methods and tools is adequate to the type and scope necessary to carry out work aimed at achieving individual research goals.

The content of the dissertation consists of an introduction, main text, conclusion, bibliography, lists of tables and figures, as well as a summary. The main text of the dissertation is divided into five chapters. The first chapter presents the essence of the theory of value

(axiology) in the context of economic theory. In this chapter, the author made an attempt to retrospectively show the connections between the concept of freedom and justice against the background of mainstream and heterodox economics. The issue of a different interpretation of the concept of freedom and justice, which results from the adoption of different axiological and behavioural attitudes, or from the fundamental dispute between positive and normative economics in economic sciences, was also addressed.

The second chapter, entitled *Principles of personal income tax construction in the light of the theory of taxation*, consists of five subchapters. This chapter presents the origins of the income tax and the evolution of the structure of personal income taxation in the modern period. Income tax has been an important tool used to collect budget revenues from the very beginning. The conducted considerations show the trend of increasing fiscalism, which started in the 19th century has continued until today. For this reason, the chapter attempts to answer the question of rationality, or in other words, scientific justification for collecting this tax. By analysing the fixed and variable elements of the income tax structure, the concept of the so-called good (rational) tax was presented. The chapter ends with considerations on the principles of ethical personal income taxation.

Chapter three, titled *Freedom and taxation from the perspective of the history of economic thought* consists of four subchapters. While discussing the concept of freedom in the context of the theory of taxation, special attention was paid to the most important trends in economics, including classical, neoliberal, Keynesian and institutional one. The doctrine of the economic freedom was based on the assumptions of liberal political thought, using for this purpose the views of representatives of classical economics, such as: A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say, as well as J.S. Mill. The evolution of the concept of freedom was presented on the basis of the views of J.M. Keynes, recognized as the creator of the idea of state interventionism. The last subchapter focuses on the issue of tax freedom from the perspective of institutional economics. In addition to the views of the representatives of the old institutional economics - T. Veblen and J.R. Commons - the achievements of the new institutional economics, in particular public choice theory, were also presented there.

The last chapter of the dissertation, titled *The ethical dimension of personal income taxation in Poland* consists of five subchapters. This chapter presents the criteria for evaluating the structure of the tax. The analysis carried out in this chapter was aimed at verifying the elements of the tax structure, such as: sources of income, subjective and objective exemptions, as well as reliefs and deductions. Considerations regarding the above-mentioned elements of the income tax structure were conducted in relation to the concept of freedom and justice. This

chapter also attempts to assess the indicated elements of the structure of the income tax in Poland in the context of the principles of taxation, i.e. universality and equality.

Concluding, in the theoretical part concerning the ethical categories, i.e. freedom and justice, the considerations were based mainly on the analysis of Polish and foreign literature and writings in the field of history of economic thought and philosophy. The subsequent parts of the work are based on the literature in the field of public finance, devoted to the theory of taxation, as well as the theory of public choice. In addition, studies published by international institutions and organizations were used, formulating international standards, recommendations and good practices in fiscal policy, with particular emphasis on personal income tax.

The research conducted in the dissertation shows that values are a determinant of almost all types of social behaviour. They also influence the shape of socio-economic systems, including the functioning of tax system. The origins of income tax presented in the second chapter show that the oldest constructions and forms of personal income taxation date back to antiquity. However, the currently known structure of income tax, consisting of fixed and variable elements, was initiated in England as late as the eighteenth century. The analysis conducted in the third chapter showed that the economists of the classical school made a significant contribution to the development of the concept of freedom. The tax principles presented by A. Smith are an expression of the liberal concept of taxation combining economic liberalism with the laws of nature governing the socio-economic sphere. Accordingly, the tax doctrine should be based on the assumptions of tax neutrality, i.e. levelling the impact of taxation on inhibiting economic activity and savings of the society. In the theory of public finance, the unquestionable approach that should be the foundation for assessing the legal structure of a tax are tax rules. According to the American Nobel Prize winner J.E. Stiglitz a good tax system should be based on the principles of: economic efficiency, administrative simplicity, flexibility, public accountability and fairness.

Owing to the retrospective analysis and verification of the adopted hypotheses, it is possible to better understand the issue of the so-called good (rational) tax construction. The considerations carried out by the author show various concepts of tax principles on which the legislator should base the structure of the income tax. The basis for rational taxation are the principles of universality and equality of taxation, as well as relative neutrality. These issues are particularly important in the face of the ever-expanding volume of tax law. The distinguishing feature of the proposed solutions in the work is the approach based on the theory of value, which definitely enriches the existing theories of taxation. When constructing an income tax, the legislator always refers to specific axiological foundations that have an impact on the final shape

of the adopted institutional solutions. Therefore, there is a need for an individualized approach to shaping the structure of the tax, which would be adapted to the specificity of a given country or region.

The conclusions obtained from the research within the dissertation allowed to confirm the first, second, third and fourth specific hypotheses. The conducted research made it possible to achieve the main objective and specific objectives of the work. The main hypothesis defined as follows: *The construction of the personal income tax in Poland does not implement the idea of freedom and justice* was also positively verified.