

Adam Nita*

ZDOLNOŚĆ PŁATNICZA PODATNIKA JAKO KRYTERIUM SPRAWIEDLIWEGO OPODATKOWANIA

Streszczenie. Konieczność dostosowania obciążenia podatkowego do zdolności płatniczej podatnika jest jedną z podstaw sprawiedliwego opodatkowania. Potwierdzeniem prawdziwości tej tezy są poglądy formułowane w nauce prawa podatkowego, a także treść przepisów Konstytucji RP oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Upatrywanie w zdolności płatniczej podatnika granic sprawiedliwego opodatkowania zaś to konsekwencja tego, że podatek jest władczo nakładany przez państwo. Jednocześnie powinność ta ingeruje w prawo własności podatnika. Istotne jest więc stworzenie mechanizmu ochrony podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku przed niesprawiedliwym obciążeniem podatkowym. Autor prezentuje ewolucję w postrzeganiu sprawiedliwego opodatkowania, istotę zasady zdolności płatniczej oraz przejawy jej stosowania w obowiązującym prawie. Ponadto odnosi się on do problemu zasady zdolności płatniczej jako wyznacznika sprawiedliwego opodatkowania w podatkach pośrednich.

Słowa kluczowe: zdolność płatnicza, sprawiedliwość podatkowa.

1. WPROWADZENIE

Wymóg dostosowania obciążenia podatkowego do zdolności płatniczej podatnika jest jednym z filarów sprawiedliwego opodatkowania. Sformułowanie tego pryncypium jest zaś konsekwencją takiej, a nie innej istoty podatku oraz istniejącego modelu stosunku podatkowoprawnego.

* Profesor nauk prawnych, kierownik Zakładu Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl

Nie ulega wątpliwości, że podatek, jako rodzaj daniny publicznej, jest legalnym sposobem ingerowania w prawo własności. W konsekwencji nałożenia podatku bowiem podatnik jest zobowiązany do uszczuplenia swojego dochodu, przychodu lub majątku świadczeniem na rzecz związku publicznego uprawnionego z tytułu tej daniny. Jednocześnie, stanowanie podatków jest wyłączną kompetencją państwa¹, a sam wymiar zobowiązania podatkowego dokonywany jest władczo i jednostronnie przez administrację państwa (rządową lub samorządową)². Wszystko to w państwie demokratycznym implikuje konieczność stworzenia mechanizmu ochrony podmiotu obowiązującego z tytułu podatku, zagrożonego jednostronnym (a nie opartym na porozumieniu z podatnikiem) nakładaniem podatku przez państwo oraz władczym wymiarem zobowiązania z tego tytułu. Dzieje się tak, ponieważ obydwie wymienione właściwości mogą skłaniać do pewnej dowolności, czy nawet arbitralności, zarówno w procesie stanowania podatku, jak i w trakcie dokonywania jego wymiaru. Równocześnie nie ma alternatywy dla nakładania danin publicznych, bez względu na akceptację podmiotów nimi obciążanych, a także dla władczego ustalania czy określania zobowiązań z tego tytułu. **Taki model stosunku podatkowoprawnego jest warunkiem skuteczności prawa podatkowego, ponieważ – przez wzgląd na istotę podatku – trudno zakładać, że podmioty zobowiązane dobrowolnie będą przyjmowały tę powinność, negocjując jej zakres z państwem czy jednostką samorządu terytorialnego.**

Zabezpieczeniem interesów podatnika, jako słabszego niż organ podatkowy podmiotu stosunku podatkowoprawnego, niewątpliwie jest wymóg nakładania podatku w następstwie urzeczywistnienia przez podmiot podatkowy podatkowego stanu faktycznego opisanego w ustawie. Nie ma on wyłącznie postaci poglądu doktryny prawa podatkowego, ale zyskał również postać normy prawnej wyrażonej w art. 217 Konstytucji RP, a powtórzonej w art. 4 Ordynacji podatkowej³. Tym samym

¹ Por. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483).

² Taki model stosunku podatkowoprawnego jest przesłanką skuteczności prawa podatkowego. Jak bowiem stwierdza R. Mastalski, nie mogłoby dojść do skutku świadczenie podatnika na rzecz państwa bez wzajemnego świadczenia. Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 21.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 800).

każdy, kto urzeczywistnił zachowanie będące przedmiotem opodatkowania, objęty jest zakresem obowiązku podatkowego. Sam podatkowy stan faktyczny powinien zaś być definiowany w ustawie. W ten sposób ustawodawca niewątpliwie chroni podmiot obowiązany z tytułu podatku przed obciążaniem go powinnością publicznoprawną w imię doraźnych potrzeb państwa. Przedstawiony mechanizm nakładania podatku wyklucza również arbitralność działania administracji podatkowej, wiążąc ją koniecznością przestrzegania ustawy, w której kształtowana jest konstrukcja podatku.

Wymóg ustawowego nakładania podatków nie jest jedynym fundamentem sprawiedliwego opodatkowania. Spełnienie samego tego warunku nie chroni bowiem przed nierównym, czy nadmiernym, obciążeniem podatkowym. Znając zaś historię prawa oraz przeobrażenia, jakie miały miejsce w jego teorii i filozofii, nietrudno wyobrazić sobie podyktowane względami ekonomicznymi ustawowe nakładanie powinności publicznoprawnych z tytułu podatku trudnych do poniesienia przez podmiot obowiązany. Tym samym ograniczenie się do wymogu nakładania podatku w drodze ustawy nie chroni przed „niesprawiedliwością w sprawiedliwości” – niesprawiedliwością, której nadano „szaty” sprawiedliwej, bo ustawowo kształtowanej, konstrukcji podatku. Dlatego właśnie znaczenia nabiera znalezienie „treści” sprawiedliwego obciążenia podatkowego, spełniającego wymóg równości podatników wobec prawa.

Jeżeli chodzi o ten aspekt problemu, to podkreślić należy, że stosownego unormowania nie sposób wywieść z „podatkowego” art. 217 Konstytucji RP. Jak bowiem wiadomo, w przepisie tym ustawodawca kładzie nacisk na wymagania o charakterze legislacyjno-proceduralnym, towarzyszące uchwalaniu podatków. Kwestia materialnych granic ciężaru podatkowego pozostaje natomiast poza jego zakresem i – w konsekwencji – poprzez art. 217 Konstytucji RP prawodawca nie determinuje pożądanej treści regulacji podatkowej⁴. W związku z tym powstaje pytanie o teoretycznoprawne fundamenty zaprezentowanego aspektu sprawiedliwego opodatkowania, a także o ich normatywne odzwierciedlenie.

⁴ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, „Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu”, t. IX, Poznań 2003, s. 219.

2. EWOLUCJA WYZNACZNIKÓW SPRAWIEDLIWEGO OPODATKOWANIA

Poszukiwanie kryteriów właściwego kształtowania obciążenia daninowego podatnika jest właściwe zarówno nauce prawa, jak i nauce ekonomii. Dzieje się tak, ponieważ podatek jest kategorią zarówno prawną, jak i ekonomiczną. Jednocześnie, jak się wydaje, spojrzenie na zasygnalizowany problem z obydwu tych perspektyw cechuje się nieco innym punktem odniesienia. Podatek z punktu widzenia ekonomii jest bowiem przede wszystkim narzędziem zapewniania dochodu związkowi publicznemu (państwu lub jednostce samorządu terytorialnego). Jeżeli przy tym bierze się pod uwagę interesy podatnika, to takie spojrzenie determinowane jest przede wszystkim względami ochrony źródła dochodu państwa. Z kolei z perspektywy prawa podatek jest instytucją ingerującą we własność podatnika. W tym przypadku więc to nie ekonomiczna wydajność podatku, ale raczej sposób jego oddziaływania na majątek podatnika jest centralnym zagadnieniem podczas ustalania kształtu właściwych rozwiązań.

Ekonomiczne zasady opodatkowania w ich ujęciu charakterystycznym dla teorii sformułowanej przez A. Smitha⁵ jawią się jako instrument ochrony interesu prywatnego w kolizji z interesem publicznym. Jest to związane ze spojrzeniem na podatek wyłącznie przez pryzmat jego funkcji fiskalnych. Tymczasem absolutyzm w stanowieniu podatków prowadził do ingerowania władzy w sferę prywatności, skutkującego naruszeniem „obiektywnych” praw natury⁶. Z czasem dostrzeżono jednak redystrybucyjną funkcję podatku⁷. W konsekwencji nastąpiło przeobrażenie sposobu ujmowania zasad podatkowych. Wtedy to właśnie została wyartykułowana konieczność ochrony własności prywatnej i „godziwego” poziomu zysku, ale jednocześnie podkreślano potrzebę sprawiedliwej korekty dochodu narodowego przy wykorzystaniu instytucji podatku⁸.

Z kolei najprostszym chyba sposobem postrzegania sprawiedliwego (równego) opodatkowania, dokonany z perspektywy prawa, jest odwołanie się do idei sprawiedliwości formalnej. W tym ujęciu wyznacznikiem

⁵ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. I–II, Warszawa 1954.

⁶ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 8; por. też N. Gajl, *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992, s. 49.

⁷ Artykułowanie pozafiskalnych funkcji podatku jest charakterystyczne dla doktryny ekonomicznej A. Wagnera. Zob. A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, Leipzig, Bd. I – 1877, Bd. II – 1880, Bd. III – 1886, Bd. IV – 1889.

⁸ N. Gajl, *op. cit.*, s. 57. Por. też A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, s. 8–9.

sprawiedliwości i – w konsekwencji – równości opodatkowania nie jest bowiem uwzględnianie w konstrukcji podatku sytuacji życiowej, w której znajduje się podmiot obowiązany z tytułu podatku. Miarą równego opodatkowania staje się natomiast stosowanie jednakowych reguł wymiaru podatku w odniesieniu do wszelkich obciążonych nim podatników⁹. W konsekwencji równość (sprawiedliwość) podatkowa ma jedynie pozorny charakter – wszyscy płacą tyle samo, ale nie dla wszystkich kwota ta stanowi identyczne obciążenie. Tak „nominalnie” rozumiana równość w istocie prowadzi więc do nierówności. Dzieje się tak, ponieważ dla osoby lepiej sytuowanej identyczna dla wszystkich kwota podatku stanowi relatywnie niewielkie ograniczenie prawa własności. Podmiot posiadający mniejszy majątek czy dochody, uiszczając daninę, przekazuje natomiast nieproporcjonalnie dużo¹⁰ związkowi publicznemu uprawnionemu z tytułu podatku.

Prezentując poszukiwania takiego kryterium sprawiedliwego opodatkowania, w którym uwzględniana jest sytuacja faktyczna podatnika, warto zwrócić uwagę na teorię ekwiwalencji. W tym wypadku miernikiem sprawiedliwego obciążenia podatkowego była wielkość korzyści, jaką uzyskiwał podatnik od podmiotu, na rzecz którego ponosił daninę¹¹. Działo się tak, ponieważ uznawano, iż niejako „w zamian” za uiszczanie podatku, podmiot, na rzecz którego ponoszone jest to świadczenie, zapewnia podatnikowi nie tylko bezpieczeństwo osobiste, ale i ochronę majątku. Ponieważ zaś większej ochrony wymaga bogaty niż biedny, lepiej sytuowany

⁹ Charakterystycznym przykładem podatku spełniającego wymogi sprawiedliwości formalnej jest tzw. pogłówny – podatek uiszczany w identycznej wysokości przez wszystkich podatników, niezależnie od ich zdolności płatniczej. Na temat istoty sprawiedliwości formalnej por. też K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981, s. 24–27.

¹⁰ W ten sposób uwidocznia się paradoks sprawiedliwości formalnej. Sama idea formalnej równości opodatkowania miała służyć likwidacji przywilejów stanowych, zapewniających niektórym grupom społecznym wolność od podatku niejako kosztem pozostałych członków danej zbiorowości. Chodziło więc o to, aby wszystkich, niezależnie od ich statusu społecznego, na identycznych zasadach obciążać daniną publiczną. Nie dostrzeżono jednak, że takie rozumienie równości, abstrahujące od zdolności płatniczej podatnika, w istocie powiela nierówność przywilejów stanowych. Podatek pogłówny, obciążający na identycznych zasadach zarówno biednych, jak i bogatych, nie urzeczywistnia zatem ideału sprawiedliwości podatkowej. Por. W. R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980, s. 44.

¹¹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 63.

ma bowiem większą substancję majątkową, której należy zapewnić bezpieczeństwo, w konsekwencji powinien on być obciążony odpowiednio wyższym podatkiem¹².

Teoria ekwiwalencji była próbą definiowania sprawiedliwości podatkowej w oderwaniu od dosłownie rozumianej równości, a z uwzględnieniem zakresu świadczenia wzajemnego uzyskiwanego przez podatnika od państwa. W tym ujęciu poszczególne podmioty obowiązane z tytułu podatku stają się więc względnie równe, chociaż cięży na nich zobowiązanie podatkowe w różnej wysokości. Dzieje się tak, gdyż obciążenie podatkowe nakładane na podatnika zgodnie z teorią ekwiwalencji pozostaje w proporcji do zakresu świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez ten podmiot od państwa¹³. W konsekwencji, pomimo nominalnej nierówności wobec prawa (nie każdy płaci tyle samo), opodatkowanie jest sprawiedliwe, gdyż jego wysokość zależy od wielkości świadczenia państwa na rzecz podatnika.

Współcześnie nie sposób uzasadnić sprawiedliwego obciążenia podatkowego jego kształtowaniem w proporcji do zakresu świadczeń uzyskiwanych przez podmiot obowiązany z tytułu podatku od związku publicznego uprawnionego do czerpania dochodów podatkowych. Zasadniczą trudność w praktycznym wprowadzeniu tej teorii w życie polega na braku obiektywnego miernika korzyści dostarczanych podatnikowi przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego¹⁴. Konsekwentne wdrażanie postulatów ekwiwalentnego obciążenia podatkowego prowadzi więc w istocie do opodatkowania nie tyle sytuacji faktycznych lub prawnych będących przedmiotem opodatkowania, ile do obciążenia podatkiem samej osoby podatnika – w oparciu o zewnętrzne znamiona jego statusu majątkowego¹⁵. W konsekwencji lepiej sytuowany podmiot obowiązany z tytułu podatku byłby zobowiązany płacić wyższą daninę tylko dlatego, że ma większy majątek. Punktem odniesienia dla sprawiedliwego opodatkowania przestawałby zaś być uzyskiwany dochód, czy przychód albo realizowany obrót, będące przedmiotem opodatkowania. Tym samym ustawałaby rola

¹² Por. P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft“ 1985, Nr. 4, s. 320. Por. też H. W. Kruse, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft“ 1990, Nr. 4, s. 326–327.

¹³ Z tego względu idea sprawiedliwości podatkowej oparta na teorii ekwiwalencji określana jest mianem sprawiedliwości wymiennej (niem. *Tauschgerechtigkeit*). Por. W. R. Walz, *op. cit.*, s. 25.

¹⁴ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 66.

¹⁵ Por. P. Kirchhof, *op. cit.*, s. 320.

podatku jako narzędzia redystrybucji korzyści osiągniętych przez podatnika – swoistego „dzielenia się” z państwem swoim gospodarczym sukcesem (partycypowania przez związek publiczny, przy wykorzystaniu podatku, w efektach ekonomicznych działalności realizowanej przez podmiot obowiązany z tytułu podatku). Rola daniny publicznej ograniczałaby się natomiast do zapewniania dochodu budżetowego państwu albo jednostce samorządu terytorialnego, należnego im bez względu na rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych będących źródłem przysporzeń majątkowych uzyskiwanych przez podatnika.

Ponadto warto zauważyć, że zaprezentowany sposób ujmowania podstaw sprawiedliwej daniny publicznej ma swoje uzasadnienie w odniesieniu do opłat, których cechą jest właśnie odpłatność. Trudno natomiast wyobrazić sobie praktyczne stosowanie zasady ekwiwalencji w odniesieniu do podatków. Skoro bowiem podatek miałby być uiszczany w proporcji do uzyskiwanych od państwa korzyści, to konsekwentnie, na świadczenia ze strony państwa mógłby liczyć tylko ten, kto ponosi tę daninę. W lepszej sytuacji byłby przy tym podatnik płacący więcej niż podmiot obciążony niższym zobowiązaniem podatkowym. To z kolei prowadziłyby do swoistej „komercjalizacji” zadań państwa, stawiającej pod znakiem zapytania sam sens jego istnienia jako organizacji zapewniającej pomoc i opiekę wszystkim obywatelom. Tymczasem świadczenia publiczne na rzecz obywatela, będącego jednocześnie podatnikiem, nie powinny być relatywizowane w stosunku do zakresu „ofiary” ponoszonej przez podatnika na rzecz związku publicznego¹⁶. Nie bez powodu więc w polskiej regulacji normatywnej nieodpłatność podatku jest wskazywana jako cecha tej daniny publicznej¹⁷. Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego słusznie artykułują, że ekwiwalentność podatku sprowadza się do tzw. ekwiwalentności ogólnej. Polega ona na tym, że związek publiczny wykorzystuje zasoby pieniężne pochodzące z podatków na finansowanie usług o charakterze zbiorowym, których beneficjentem jest całe społeczeństwo¹⁸.

¹⁶ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 67. Por. także I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 203.

¹⁷ Por. art. 6 Ordynacji podatkowej.

¹⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 34. Por. także W. Flume, *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*, [w:] *Steuerberater – Jahrbuch 1973/74*, Köln 1974, s. 60.

3. ZASADA ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ – POSTULAT NAUKOWY ORAZ DYREKTYWA NORMATYWNA

Zasada zdolności płatniczej, jako wyznacznik sprawiedliwego opodatkowania, jest nie tylko konsekwencją odrzucenia zarówno formalnie rozumianej sprawiedliwości podatkowej, jak i teorii ekwiwalencji. Jej charakterystyczną cechą jest bowiem podkreślanie potrzeby takiego kształtowania konstrukcji podatków, aby nie pozostawały one w sprzeczności z przebiegiem naturalnych procesów gospodarczych, będących punktem odniesienia dla norm prawa podatkowego. W konsekwencji, zapobiegając niczym nieograniczonej swobodzie prawodawcy w nadawaniu takiej, a nie innej treści przepisom prawa podatkowego, chroni się przed nadmiernym uszczupleniem źródła zapłaty podatku. Tym zaś jest przychód, dochód albo majątek będące przedmiotem własności podatnika¹⁹.

Wymóg honorowania zdolności płatniczej podatnika, jako przesłanka sprawiedliwego obciążenia podatkowego, współcześnie nie budzi wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego²⁰. Przedmiotem dyskusji jest natomiast pytanie o charakter tego pryncypium. Na tym tle można zaobserwować dwa przeciwstawne stanowiska. Z jednej strony istnieje pogląd, że zasada zdolności płatniczej jest tylko konkretyzacją zasady sprawiedliwości podatkowej, sama w sobie nie ma natomiast charakteru normatywnego i stanowi jedynie postulat naukowy co do kształtu podatków i systemu podatkowego²¹. Jej funkcja sprowadza się przy tym do roli miernika, który może, ale nie musi służyć ustawodawcy do ustalenia, czy kształtowana przez niego regulacja prawna nie godzi w zasadę sprawiedliwości i równości opodatkowania. Nie jest to jednak jedyny wyznacznik sprawiedliwości podatkowej i dlatego konkuruje z innymi kryteriami sprawiedliwego

¹⁹ Por. P. Kirchhof, *Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen. Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010, s. 454.

²⁰ Por. J. Hennrichs, *Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010, s. 239.

²¹ Takie stanowisko prezentuje H. W. Kruse. Por. H. W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I: *Allgemeiner Teil*, München 1991, s. 50–51 oraz idem, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft“ 1990, Nr. 4, s. 327. Podobnie H. W. Arndt, *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht*, [w:] J. Damrau, A. Kraft, W. Fürst (red.), *Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag 10 Oktober 1981*, Stuttgart 1981, s. 29.

obciążenia podatkowego²². Należą do nich w szczególności względy budżetowe, gospodarcze oraz uwarunkowania finansowo-polityczne, które winny być brane pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji poszczególnych podatków i całego systemu podatkowego. O tym zaś, czy w konkretnej sytuacji wyznacznikiem sprawiedliwego obciążenia podatkowego jest zdolność płatnicza podatnika, decyduje ustawodawca²³.

W opozycji do tego zapatrywania pozostaje przekonanie, iż zasada zdolności płatniczej jest fundamentem i treścią materialnie ujmowanej sprawiedliwości i równości opodatkowania²⁴. W tym ujęciu zdolność płatnicza jako zasada nie ogranicza się do roli naukowego postulatu, ale zyskuje dodatkową, niezwykle istotną cechę – staje się treścią normy prawnej nakazującej kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych z uwzględnieniem zdolności podatnika do ich ponoszenia. Ponieważ zaś norma ta ma wpływać na kształt ustaw podatkowych, zyskuje przymiot zasady konstytucyjnej²⁵.

Postrzeganie zasady zdolności płatniczej jedynie jako jednego z mierników sprawiedliwego obciążenia podatkowego budzi poważne zastrzeżenia. W tej sytuacji powstaje bowiem fundamentalne pytanie o rozumienie zasady sprawiedliwości podatkowej oraz o sens formułowania postulatu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika przy kształtowaniu konstrukcji podatku. Skoro o tym, co jest sprawiedliwe, decyduje w istocie ustawodawca – ujmując pojęcie sprawiedliwości podatkowej według różnych potrzeb państwa – zasada sprawiedliwości podatkowej traci walor pryncypium wyznaczającego pożądany kształt konstrukcji podatku. Jak się wydaje, takie rozumienie zasady sprawiedliwości podatkowej nie tylko w znacznym stopniu ogranicza sens jej formułowania, ale stanowi także nawrót do pozytywistycznego postrzegania prawa podatkowego. To ustawodawca, z pełną swobodą, rozstrzyga bowiem, co jest sprawiedliwe. Dokonując tego, bierze on pod uwagę zarówno względy ochrony podatnika, znajdujące swój wyraz w zasadzie zdolności płatniczej, jak też kieruje się interesem publicznym (fiskalnym) – uzyskiwaniem należnych dochodów przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego, uprawnione z tytułu podatku. Z uwagi zaś na wyłącznie naukowy charakter zasady zdolności

²² H. W. Kruse, *op. cit.*, s. 327; W. R. Walz, *op. cit.*, s. 161.

²³ H. W. Kruse, *op. cit.*, s. 327.

²⁴ Por. K. Tipke, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, Köln 1985, s. 52.

²⁵ P. Kirchhof, *op. cit.*, s. 323. Por. także D. Birk, *Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft*, „Steuer und Wirtschaft“ 1983, Nr. 4, s. 293.

płatniczej, łatwo poświęcić chronione przez nią interesy podmiotu obowiązującego z tytułu podatku w imię względów wyższego rzędu, czyli potrzeb finansów publicznych.

Z tych powodów pożądanym jest, żeby zasada zdolności płatniczej, jako wyraz sprawiedliwości podatkowej, była nie tylko postulatem naukowym, ale aby zyskała również rangę normy prawnej. Wyłącznie wtedy podatnik ma bowiem szansę na ochronę przed arbitralnością ustawodawcy kształtującego konstrukcję poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego w oderwaniu od rzeczywistego przebiegu naturalnych zjawisk gospodarczych. O tym, czy potrzeba ta znajduje normatywne potwierdzenie, decyduje jednak kształt ustawy zasadniczej. Istotne jest więc to, czy z treści Konstytucji wynika obowiązek uwzględniania zdolności płatniczej podatnika przy tworzeniu i stosowaniu ustaw podatkowych. Rozstrzygnięcie sporu o charakter zasady zdolności płatniczej sprowadza się zatem do ustalenia, czy ma ona konstytucyjne umocowanie.

Podstawowa trudność w określaniu charakteru zasady zdolności płatniczej jest związana z tym, że ustawa zasadnicza nie statuuje w wyraźny sposób ani samej zasady zdolności płatniczej, ani nakazu przestrzegania reguł sprawiedliwości podatkowej przy kształtowaniu konstrukcji tych danin publicznych²⁶. W Konstytucji RP nadano natomiast rangę normy prawnej zasadzie sprawiedliwości społecznej²⁷. Z tych powodów, rozważań nad normatywnym charakterem zasady zdolności płatniczej nie sposób oprzeć na konkretnym przepisie konstytucyjnym. Analiza przedstawionej kwestii może być zaś dokonana tylko w nawiązaniu do całokształtu regulacji konstytucyjnej.

Wspomniana operacja myślowa pozwala na sformułowanie wniosku, że wymóg kształtowania opodatkowania w sposób uwzględniający zdolność podatnika do poniesienia daniny publicznej ma normatywne podstawy w tym najwyższym akcie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej. Są one konsekwencją trzech regulacji prawnych zawartych w Konstytucji RP, kształtujących fundament materialnie ujmowanej sprawiedliwości podatkowej, tj. art. 2, 32, ust. 1 oraz 84 ustawy zasadniczej. W przepisach tych

²⁶ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 72. Dla porównania, zasada zdolności płatniczej jako fundament sprawiedliwego opodatkowania została natomiast wyraźnie wyartykułowana w Konstytucjach Włoch oraz Hiszpanii. Por. G. Casado Ollero, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*, Madrid 1981, s. 567 i nast.

²⁷ Art. 2 Konstytucji RP.

kreowane są zasady: sprawiedliwości społecznej, równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania.

Punktem wyjścia w rozważaniach nad normatywnym ujęciem sprawiedliwości w odniesieniu do zjawisk podatkowych jest zasada sprawiedliwości społecznej. Dzieje się tak, ponieważ konieczność honorowania reguł sprawiedliwości podatkowej, jako wyznacznika kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego, jest konsekwencją nakazu urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej²⁸. Tak uzasadniana sprawiedliwość podatkowa doznaje zaś wzmocnienia przez zasadę równości wobec prawa oraz znajduje swoje uzupełnienie w treści zasady powszechności opodatkowania²⁹. Także w ujęciu konstytucyjnym sprawiedliwość podatkowa postrzegana jest więc przez wzgląd na wymóg zachowania równości wobec prawa. To z kolei implikuje potrzebę dokonywania ustaleń co do rozumienia nakazu równego traktowania w odniesieniu do uprawnień i obowiązków podatkowych.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, wspomniane pryncypium nie jest postrzegane jako wymóg dosłownej równości. Możliwe jest zatem różnicowanie obciążenia podatkowego, szczególnie w zależności od tego, kto jest podatnikiem, albo ze względu na to, jaka sytuacja faktyczna lub prawna jest przedmiotem opodatkowania. Istotne natomiast jest to, żeby kryterium tego podziału nie było dowolne, ale aby jego wybór był uzasadniony racjonalnie. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego przesłanką równości wobec prawa jest bowiem spełnienie wymogu równego, ocenianego według jednakowej miary, traktowania wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną³⁰. Jak to obrazowo określił Trybunał Konstytucyjny, zasada sprawiedliwości wymaga, aby „równych traktować równo”³¹. Swoistym tego „miernikiem” jest zaś treść regulacji prawnej zawierającej gwarancje swobód ekonomicznych. Należą do nich w szczególności normy konstytucyjne zapewniające

²⁸ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 1999 r., nr 5, poz. 95.

²⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K. 41/02, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 2002 r., seria A, nr 6, poz. 83.

³⁰ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 stycznia 2001 r., sygn. K. 5/00, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 2001 r., nr 1, poz. 2.

³¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 1999 r., nr 5, poz. 95.

ochronę prawa własności oraz artykułujące wolność działalności gospodarczej³². Podatek, będąc narzędziem partycypacji w korzyściach majątkowych uzyskiwanych przez jego podmiot, nie może bowiem prowadzić do pozbawiania podatnika jego własności. W konsekwencji wyznacznikiem sprawiedliwości podatkowej staje się ekonomiczna zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego. Kompleksowe ujęcie norm konstytucyjnych odnoszących się zarówno do wolności oraz praw ekonomicznych, jak i do zasad sprawiedliwości, a także ich zestawienie z normami dotyczącymi obowiązków podatkowych, umożliwia więc nadanie zasadzie zdolności płatniczej charakteru normatywnego, poprzez jej wywiedzenie z treści ustawy zasadniczej³³. Rozumowanie takie zdaje się także podzielać Trybunał Konstytucyjny³⁴.

Skoro zasada zdolności płatniczej ma uzasadnienie konstytucyjne, trudno traktować ją jedynie jako jedno z możliwych ujęć sprawiedliwości podatkowej, będące wyłącznie naukowym postulatem co do kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego. W konsekwencji nie sposób także przyznawać ustawodawcy całkowitej swobody w determinowaniu treści poszczególnych podatków – w oparciu o zasadę zdolności płatniczej lub na podstawie innych, znanych sobie wyznaczników sprawiedliwości podatkowej.

Zasada zdolności płatniczej obliguje ustawodawcę do takiego kształtowania systemu podatkowego, aby podatnicy mieli obiektywną zdolność poniesienia ciężaru podatkowego. Jak każda zasada konstytucyjna, nie ma ona

³² Por. art. 20–22 Konstytucji RP.

³³ Por. T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, s. 217; A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 72. Podobny pogląd reprezentuje również R. Mastalski, wywodząc zasadę zdolności do świadczenia podatkowego (zdolności podatkowej) z konstytucyjnej zasady całkowitej ochrony własności osobistej. Por. R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4, s. 6.

³⁴ Por. powoływany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, w którym stwierdzono, że przedmiotem opodatkowania mogą być wyłącznie zdarzenia wskazujące generalnie i abstrakcyjnie, iż podatnikowi można przypisać zdolność do poniesienia podatku. Dopuszczalne jest zatem nakładanie podatku wyłącznie na podmiot zdolny do udźwignięcia ciężaru podatkowego. Z kolei w wyroku z dnia 25 listopada 1997 r. (sygn. K. 26/97, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*. Zbiór Urzędowy z 1997 r., nr 5–6, poz. 64) Trybunał Konstytucyjny, uznając swobodę ustawodawcy w zakresie powiększania obciążeń podatkowych obywateli, wyznaczył jednak granicę tej wolności. Zakres obciążeń podatkowych nie może być bowiem na tyle szeroki, że podatek staje się instrumentem konfiskaty mienia.

oczywiście charakteru absolutnego i ocena jej urzeczywistnienia powinna być dokonywana z uwzględnieniem pozostałych norm konstytucyjnych, zarówno kształtowanych wprost w ustawie zasadniczej, jak i wyinterpretowanych z jej treści. Okoliczność tę należy w szczególności sposób podkreślić w kontekście konstytucyjnej ochrony stanu finansów publicznych, wywodzonej z całości kształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji RP.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są dobrami chronionymi w ustawie zasadniczej, co oznacza, że nadając treść regulacji podatkowej, należy brać pod uwagę również jej skutki budżetowe. W ten sposób zdolność płatnicza podatnika jako prawnie chroniona wartość doznaje swoistego ograniczenia w imię wspólnego interesu całej społeczności tworzącej dany związek publiczny. Trudno natomiast zaaprobować jej całkowite odrzucenie w imię dobra wspólnego i uwzględnianie przy kształtowaniu regulacji podatkowej wyłącznie interesów finansowych państwa lub gminy. Jak się wydaje, takie rozumowanie prowadzi do zanegowania zasady sprawiedliwości podatkowej jako takiej. Z tego powodu nie sposób zgodzić się z poglądem, że zdolność płatnicza jest tylko jednym z możliwych kryteriów sprawiedliwego obciążenia podatkowego, którego stosowanie może zostać „wyłączone” ze względów budżetowych³⁵. Interes finansowy podmiotu uprawnionego z tytułu podatku nie jest zaś alternatywą dla zasady zdolności płatniczej jako emanacji sprawiedliwości podatkowej. Stanowi on natomiast drugi – obok wymogu sprawiedliwego obciążenia podatkowego, rozumianego jako konieczność uwzględniania zdolności płatniczej podatnika – czynnik wpływający na kształt regulacji podatkowej. Z tego względu interes fiskalny państwa powinien być brany pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji podatku, ale nie może być traktowany jako okoliczność wykluczająca stosowanie zasady zdolności płatniczej³⁶.

4. STOSUNEK DO ZASADY ZDOLNOŚCI PŁATNICZEJ W OBOWIĄZUJĄCYM PRAWIE

Przyjęcie wymogu honorowania zdolności płatniczej podatnika za fundament sprawiedliwego obciążenia podatkowego pociąga za sobą istotne następstwa. Dotyczą one przede wszystkim sfery tworzenia prawa

³⁵ Por. powołane wcześniej poglądy H. W. Kruse oraz H. W. Arndta.

³⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K. 47/01, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy z 2002 r., Seria A, nr 1, poz. 6.

podatkowego, przy czym zasada zdolności płatniczej często jest traktowana jako determinanta konstrukcji podatków bezpośrednich, przede wszystkim danin od dochodu czy od majątku. W powszechnym odbiorze podatki pośrednie lokuje się natomiast poza tym pryncypium. Jest przy tym charakterystyczne, że w odniesieniu do podatku od towarów i usług za swoisty „kamień węgielny” sprawiedliwego obciążenia podatkowego uchodzi neutralność wspomnianej daniny publicznej. Oddzielną kwestią jest kierowanie się zasadą zdolności płatniczej w aspekcie stosowania przepisów prawa podatkowego. Może bowiem pojawić się potrzeba dostosowania konstrukcji określonej daniny publicznej albo dopasowania wyłącznie obciążenia podatkowego konkretnej osoby do jej indywidualnej zdolności płatniczej. Dzieje się tak, ponieważ ustawodawca, kształtując treść podatkowego stanu faktycznego, nie jest w stanie uwzględnić sytuacji każdego potencjalnego podmiotu obowiązującego z tytułu podatku. Dodatkowo zdolność płatnicza podatnika może ewoluować w czasie. To zaś stanowi implikację dla uwzględnienia zaistniałych zmian w procesie stosowania prawa podatkowego.

Analiza przepisów polskiego prawa podatkowego pozwala zauważyć rozwiązania normatywne stanowiące przejaw honorowania zasady zdolności płatniczej. Zalicza się do nich w szczególności instytucja minimum podatkowego (kwoty wolnej od podatku) czy zwolnień podatkowych uzasadnionych względami socjalnymi. Z kolei nakładanie na podatników powinności uiszczania zaliczek podatkowych należy postrzegać nie tylko jako przejaw troski o bieżące zasilanie państwa w należny mu dochód publiczny, ale także jako przykład uwzględniania zdolności płatniczej podatnika w procesie wymiaru i zapłaty podatku – pobierania tej daniny w punkcie czasu, kiedy podmiot zobowiązany z tytułu podatku dysponuje środkami finansowymi podlegającymi opodatkowaniu, a zatem jest zdolny do poniesienia ciężaru daniny publicznej³⁷.

Jednocześnie dają się zaobserwować sytuacje, w których interes finansów publicznych zdecydowanie dominuje nad ukształtowaniem treści powinności podatkowej w nawiązaniu do zdolności płatniczej podatnika. Przykładem takiego rozwiązania prawnego jest opodatkowywanie należnego, a nie rzeczywiście uzyskanego przysporzenia z pozarolniczej działalności gospodarczej, mające miejsce w oparciu o art. 14 ust. 1 ustawy

³⁷ Więcej na ten temat, por. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 103 i n.

o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁸. Nie sposób też w kategoriach honorowania zdolności płatniczej podatnika sytuować rozwiązań prawnych umożliwiających łatwe zawieszanie lub przerywanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego³⁹. W tym kontekście charakterystyczne jest to, że pozostawanie w okresie mniej niż trzech miesięcy do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi przesłankę do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji podatkowej⁴⁰. Tymczasem sensem operowania instytucją przedawnienia w prawie podatkowym jest właśnie motywowanie organów podatkowych do wymiaru i poboru daniny publicznej w czasowej zbieżności z momentem, w którym podatnik uzyskuje przyrost wartości podlegający opodatkowaniu. Dzięki temu bowiem zapłata podatku przypada na moment, w którym podatnik dysponuje jeszcze środkami finansowymi stanowiącymi źródło zapłaty daniny publicznej.

Analizując kwestię stosowania zasady zdolności płatniczej podczas kształtowania konstrukcji danin publicznych, należy podkreślić, iż wspomniane pryncypium nie może być w swoim oddziaływaniu na prawo podatkowe sprowadzane wyłącznie do podatków dochodowych czy majątkowych. Determinuje ono natomiast także konstrukcję danin pośrednich. Najlepszym tego przykładem jest szereg zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług, obejmujących m.in. usługi edukacyjne, pomoc społeczną czy opiekę nad dziećmi⁴¹. Sensem ich istnienia jest dążenie przez prawodawcę do tego, aby powinność uiszczenia daniny publicznej *de facto* nie ciążyła na niezdolnym płatniczo konsumencie, na którego podatnik w sensie prawnym przerzuca ciężar zapłaty podatku. W kontekście podatków pośrednich, w szczególności podatku od towarów i usług, zdolność płatniczą rozpatrywać także należy w odniesieniu do zarejestrowanego podatnika tej daniny⁴². Nie ma bowiem wątpliwości co do tego, że odległy termin zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług, w dodatku przedłużany przez organy podatkowe, oddziałuje na zdolność płatniczą

³⁸ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 1509).

³⁹ Por. w szczególności art. 70 § 4 oraz art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 800).

⁴⁰ Art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

⁴¹ Por. art. 43 ust. 1, pkt 22, 24 i 26 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 1221).

⁴² Por. J. Lang, [w:] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2008, s. 98.

podatnika. Uzyskanie zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nie jest zaś przywilejem podatnika. Stanowi on natomiast element konstrukcji podatku wpływający na taką, a nie inną treść zobowiązania podatkowego.

Oczywiście, sygnalizując tę kwestię, należy brać pod uwagę również konieczność ochrony finansów publicznych przed skutkami nienależnego zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad kwotę podatku należnego. W konsekwencji we wszelkich sporach będących następstwem przedłużania przez administrację podatkową terminu zwrotu podatku od towarów i usług właściwe jest ważenie interesów obydwu stron stosunku podatkowoprawnego: podatnika – oczekującego przekazania należnych mu środków finansowych, oraz państwa – powstrzymującego się od pochopnego zwrotu podatku, którego później prawdopodobnie nie będzie już można odzyskać. Dlatego właśnie względy ochrony zdolności płatniczej podatnika oraz neutralności podatku od towarów i usług nie dominują nad ochroną finansów publicznych. Zarazem jednak interes fiskalny państwa nie korzysta z prymatu nad honorowaniem zdolności płatniczej podmiotu obowiązanej z tytułu podatku. Prawo podatkowe ma bowiem charakter ingerencyjny, będący konsekwencją tego, że podatek, jako danina publiczna, ogranicza prawo własności podatnika. Jednocześnie stosunek podatkowoprawny jest relacją podległości kompetencji. W tej sytuacji, mająca podstawy konstytucyjne, zasada zdolności płatniczej jest przejawem ochrony podmiotu obowiązanej z tytułu podatku przed wszechwładzą państwa, podporządkowującej treść regulacji normatywnej oraz stosowanie prawa podatkowego potrzebom finansowym podmiotu uprawnionego z tytułu podatku.

Z zaprezentowaną materią wiąże się jeszcze jedno zagadnienie, które częściowo zostało już zasygnalizowane – zasada zdolności płatniczej, poza oddziaływaniem na kształt obowiązującego prawa, jest również czynnikiem determinującym stosowanie przepisów prawa podatkowego. Znajduje to wyraz w różnorodnych instytucjach prawa podatkowego – zarówno ogólnego, jak i szczególnego. Uelastyczniając obciążenie podatkowe – dostosowując je do aktualnej sytuacji finansowej podatnika – ustawodawca niekiedy kształtuje podatkowy stan faktyczny w sposób wariantowy, umożliwiając podmiotowi obowiązanemu z tytułu podatku wybór takiej opcji opodatkowania, jaka bardziej mu odpowiada przez wzgląd na jego aktualną zdolność do poniesienia ciężaru podatkowego. W konsekwencji to podatnik, opowiadając się za taką, a nie inną „wersją” urzeczywistnianego

przez siebie podatkowego stanu faktycznego, oddziałuje na treść ciążącego na nim zobowiązania podatkowego⁴³. Inną przestrzenią honorowania zasady zdolności płatniczej w fazie stosowania przepisów prawa podatkowego jest sięganie do uznaniowych ulg podatkowych⁴⁴. To interes podatnika uzasadnia bowiem modyfikację treści zobowiązania podatkowego albo rezygnację z otrzymania daniny publicznej, dokonywane na mocy rozstrzygnięcia organu podatkowego. Jednocześnie, jak łatwo zauważyć, stosowanie tych regulacji do pewnego stopnia jest swoistym odwróceniem instytucji wyboru podatkowego (opcji podatkowej). Dzieje się tak, ponieważ w konsekwencji zastosowania uznaniowych ulg podatkowych następuje dopasowanie obciążenia podatkowego do aktualnej sytuacji finansowej podatnika. Efekt ten nie jest jednak skutkiem opowiedzenia się przez sam podmiot obowiązany z tytułu daniny publicznej za określoną opcję opodatkowania. Przemodelowanie treści stosunku podatkowoprawnego w relacji do kształtu podatkowego stanu faktycznego, a niekiedy nawet rezygnacja podmiotu uprawnionego z tytułu podatku z należnego mu świadczenia, pozostaje natomiast następstwem władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego, dokonywanego w ramach uznania administracyjnego.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Rozumienie sprawiedliwego opodatkowania ewoluuje. Współcześnie nie ulega jednak wątpliwości to, że sprawiedliwy podatek to taka danina publiczna, w której konstrukcji uwzględnia się ekonomiczną zdolność podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku do poniesienia ciężaru podatkowego. Jednocześnie wymóg ten nie jest wyłącznie postulatem formułowanym w doktrynie prawa podatkowego. Ma on bowiem swoje uzasadnienie konstytucyjne.

Rozważając kwestię honorowania zdolności płatniczej podatnika jako wyznacznika sprawiedliwego opodatkowania, należy podkreślić, iż kryterium to determinuje treść regulacji prawnej nie tylko dotyczącej podatków bezpośrednich. Także konstrukcja danin pośrednich jest bowiem

⁴³ Przykładem tych rozwiązań jest chociażby wybór opodatkowania przychodu w formie zryczałtowanej, opowiedzenie się za opodatkowaniem dochodu w formie tzw. podatku liniowego, możliwość rezygnacji z niektórych zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług czy wybór wspólnego opodatkowania przez małżonków rozliczających się z podatku dochodowego od osób fizycznych.

⁴⁴ Por. art. 67a i n. Ordynacji podatkowej.

kształtowana przez wspomniane pryncypium. Dotyczy to oddziaływania na sytuację podmiotu podatkowego w znaczeniu ekonomicznym – konsumenta, na którego jest przenoszony ciężar zapłaty podatku. Zarazem jednak także sytuacja prawna podatnika w znaczeniu prawnym, zobowiązanego z tytułu daniny pośredniej, jest efektem oddziaływania na kształt regulacji prawnej normatywnego wymogu uwzględniania zdolności płatniczej podatnika. Ma to w szczególności znaczenie w odniesieniu do kwestii terminu zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad kwotą podatku należnego.

Odrębną przestrzenią, w której przejawia się stosowanie zasady zdolności płatniczej, jest stosowanie prawa podatkowego. Instytucja wyboru podatkowego (opcji podatkowej), a także uznaniowe ulgi podatkowe są bowiem konsekwencją świadomości ustawodawcy co do tego, że konstrukcja powinności podatkowej, będąca efektem takiego, a nie innego „zaprogramowania” podatkowego stanu faktycznego, może nie uwzględniać możliwości płatniczych podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Dlatego właśnie, w określonym zakresie, ustawodawca umożliwi podatnikowi, a także organowi podatkowemu, uelastycznienie prawa podatkowego. Wyraża się ono oddziaływaniem na treść powstającego stosunku podatkowo-prawnego czy przekształceniem istniejącej relacji prawnej, dokonywanym w imię honorowania zdolności płatniczej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku czy to przez samego podatnika, czy to przez organ podatkowy.

BIBLIOGRAFIA

- Arndt H. W., *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht*, [w:] J. Damrau, A. Kraft, W. Fürst (red.), *Festschrift für Otto Mühl zum 70. Geburtstag 10 Oktober 1981*, Stuttgart 1981.
- Birk D., *Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft*, „Steuer und Wirtschaft“ 1983, Nr. 4.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Casado Ollero G., *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta*, Madrid 1981.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, „Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu”, t. IX, Poznań 2003.
- Flume W., *Besteuerung und Wirtschaftsordnung*, [w:] *Steuerberater – Jahrbuch 1973/74*, Köln 1974.

- Gajl N., *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Hennrichs J., *Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010.
- Kirchhof P., *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft“ 1985, Nr. 4.
- Kirchhof P., *Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen. Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes*, [w:] K. Tipke, R. Seer, J. Hey, J. Englisch (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Köln 2010.
- Kruse H. W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I: *Allgemeiner Teil*, München 1991.
- Kruse H. W., *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, „Steuer und Wirtschaft“ 1990, Nr. 4.
- Lang J., [w:] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2008.
- Mastalski R., *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. I–II, Warszawa 1954.
- Tipke K., *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Köln 1981.
- Tipke K., *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*, Köln 1985.
- Wagner A., *Finanzwissenschaft*, Leipzig, Bd. I – 1877, Bd. II – 1880, Bd. III – 1886, Bd. IV – 1889.
- Walz W. R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, Hamburg 1980.

TAX PAYER'S PAYMENT ABILITY AS A CRITERION OF FAIR TAXATION

Summary. Necessity to adjust the weight of tax to tax payer's payment ability is one of foundations of the fair taxation. It has confirmation in the theory of tax law, as well as in Constitution of the Republic Poland and in judgements of the Constitutional Tribunal. This is because taxes are imperiously imposed by state and interferes in the taxpayer's ownership. Therefore it is important to create a mechanism of the tax debtor's protection from the unjust burden of public duty. Author presents evolution in perception of fair taxation, issue of the principle of payment ability as well as its manifestations in the currently forced law. Moreover, he treats the problem of payment ability as a determinant of fair taxation in indirect taxes.

Keywords: tax payment ability, fair taxation.