

# Społeczne aspekty opodatkowania – progresywność opodatkowania

Jacek Wasilewski

*Katedra Antropologii Mediów, Wydział Dziennikarstwa, Informacji i Bibliologii,  
Uniwersytet Warszawski*

Aleksander Werner

*Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw,  
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie*

Katarzyna Kimla

*Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw,  
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie*

Agata Kostrzewska

*Wydział Dziennikarstwa, Informacji i Bibliologii, Uniwersytet Warszawski*

Celem artykułu jest analiza progresywnego sposobu opodatkowania wynagrodzeń w odniesieniu do zasad sprawiedliwości podatkowej oraz sprawiedliwości w ujęciu polityki społecznej. W artykule, na podstawie przeglądu literatury, zdefiniowano zasadę progresywności oraz dokonano jej analizy przez pryzmat zasad podatkowych. Wyniki badań opinii pozwoliły natomiast na przeanalizowanie, w jaki sposób respondenci deklarują swoją ocenę ukształtowania systemu opodatkowania według skali progresywnej. Analiza przeprowadzonych badań pozwala na skonstruowanie wniosków w zakresie dalszych rozważań nad sprawiedliwością opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** wynagradzanie, opodatkowanie, sprawiedliwość podatkowa, progresja podatkowa, skala podatkowa, podatek dochodowy

## Aspekty społeczne a system podatkowy

Rozpatrywanie systemu opodatkowania wynagrodzenia w kontekście sprawiedliwości opodatkowania wymaga analizy konstrukcji samego podatku dochodowego od osób fizycznych. Sposób konstrukcji podatku determinuje bowiem to, jakie funkcje podatku i sposoby osiągania zamierzonych celów polityki gospodarczej chce realizować władza publiczna. Prawodawca, nakładając obciążenia fiskalne na obywateli, staje przed dylematem wyboru sposobu opodatkowania w kontekście realizacji dwóch odmiennych celów – efektywności i sprawiedliwości podatkowej (Kosek-Wojnar, 2012). Podatek efektywny realizuje zasadę neutralności systemu podatkowego poprzez ograniczenie ingerencji systemu fiskalnego w decyzje podmiotów gospodarujących. System podatkowy powinien jednak także realizować zasadę sprawiedliwości opodatkowania, która odgrywa kluczową rolę w konstrukcji systemu podatkowego z dwóch podstawowych powodów: z jednej strony stanowi o legitymizacji władzy w państwie prawa, z drugiej zaś decyduje o akceptacji lub odrzuceniu istniejącego systemu podatkowego (Gomułowicz, 2013).

Problem sprawiedliwości w kontekście opodatkowania jest wieloaspektowy i złożony, dlatego też nie istnieje jej jednolita definicja i ustalony uniwersalnie zakres<sup>1</sup>. Pojęcie sprawiedliwości opodatkowania podlega ewolucji wraz ze zmianami, które dotyczą uwarunkowań ustrojowych, społecznych i gospodarczych. Podlega ono więc relatywizacji do charakteru analizowanego okresu.

Postulat sprawiedliwości opodatkowania wiąże się z poszukiwaniem obiektywnego kryterium, które może stanowić podstawę dla uzasadnienia idei obowiązku podatkowego oraz sformułowania rozwiązań podatkowych, wedle których należy rozkładać ciężar podatku. Idea sprawiedliwości w doktrynie podatkowej będzie się więc odnosiła – zakładając pewne uproszczenie – do problemu wytyczenia granic opodatkowania (Krzyżanowski, 1923).

Pojęcie to powinno być rozpatrywane w kontekście rozwiązania problemu sprzeczności interesów – między realizacją funkcji fiskalnej państwa a ochroną konstytucyjnych praw jednostek (Mojak, 2003). Rozpatrywanie sprawiedliwości opodatkowania w kontekście konfliktu interesów wskazuje, że opodatkowanie oznacza przesunięcie dóbr ekonomicznych (odpowiednio w zależności od przedmiotu opodatkowania: przychodu, majątku, dochodu) ze sfery prywatnego

---

<sup>1</sup> Szerzej na temat koncepcji sprawiedliwości podatkowej – zob. A. Werner, *Sprawiedliwość w ujęciu prawnym na przykładzie sprawiedliwości podatkowej*, artykuł zamieszczony w niniejszym numerze kwartalnika.

posiadania do sfery publicznej (Gomułowicz, 2005). Pojęcie sprawiedliwości opodatkowania, rozpatrywane szeroko, będzie więc dotyczyło nie tylko kwestii właściwego rozdzielenia ciężarów podatkowych, lecz także korzyści (ekwiwalentnych lub też nie) uzyskiwanych ze strony państwa. Między tymi aspektami istnieje merytoryczny związek i dlatego oba te aspekty powinny być brane pod uwagę łącznie (Gomułowicz, 1995).

W literaturze przedmiotu brak jest jednoznacznych wniosków co do tego, która z koncepcji opodatkowania jest bliższa idei podatku sprawiedliwego: opodatkowanie liniowe czy opodatkowanie progresywne. Celem niniejszego artykułu jest ocena sprawiedliwości opodatkowania wynagradzania przez pryzmat koncepcji progresywnego opodatkowania osób fizycznych. Na podstawie przeglądu literatury przeanalizowano koncepcję progresywności opodatkowania w świetle zasad sprawiedliwości podatkowej. Analiza deklarowanej oceny opodatkowania w świetle progresywnej skali podatkowej została ustalona na podstawie wyników badań opinii, które przeprowadził w listopadzie 2017 r. zespół badawczy składający się z przedstawicieli Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie oraz Uniwersytetu Warszawskiego w ramach grantu pt. *Sprawiedliwość wynagradzania*, finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki.

## Progresywne opodatkowanie dochodów z pracy – historia, istota i funkcje

W historii opodatkowania wykształciły się trzy zasadnicze sposoby opodatkowania osiągniętego dochodu (Jandy-Jendrośka, 1965, 1973):

- 1) opodatkowanie równe – typ opodatkowania kwotowego (np. tzw. podatek pogłówny lub podatek podymny),
- 2) opodatkowanie równomierne, inaczej zwane opodatkowaniem proporcjonalnym (przykładem jest opodatkowanie liniowe),
- 3) opodatkowanie zróżnicowane – które może występować w postaci opodatkowania progresywnego, opodatkowania degresywnego lub opodatkowania regresywnego.

Najstarszą formą opodatkowania jest opodatkowanie równe, które polega na nałożeniu na każdego opodatkowanego równej kwoty podatku, bez jej zróżnicowania z uwagi na wysokość osiągniętego dochodu lub majątku. Przy opodatkowaniu proporcjonalnym stosunek kwoty płaconego podatku do podstawy wymiaru (stawka podatku) jest stale taki sam. Przy progresywnym sposobie opodatkowania stosunek kwoty płaconego podatku w odniesieniu do podstawy wymiaru wzrasta w miarę jak wzrasta całkowita kwota wymiaru.

W polskim systemie podatkowym zasada ogólna opodatkowania dochodu osób fizycznych została oparta na progresywnej skali podatkowej, którego cechą jest wzrost stawki podatkowej wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Opodatkowanie dochodów w sposób progresywny było stosowane już w czasach starożytnych. Idea ta rozwinęła się w okresie feudalizmu, wyraźnie jednak na znaczeniu zyskała dopiero dzięki opisaniu jej w dziełach nowożytnych przez twórców zajmujących się systemem podatkowym i jego konstrukcją (Wagner, 1880, s. 169; Smith, 1954, s. 609; Sosnowski, Pohulak-Żołądowska, Żabiński, 2017).

Według zwolenników tego sposobu opodatkowania, celem wprowadzenia progresywnego opodatkowania dochodu jest uwzględnienie subiektywnej zdolności płatniczej podatników. Przez taką relatywizację opodatkowania uwidacznia się jej sprawiedliwy społecznie charakter, znacznie bardziej niż w przypadku podatku liniowego, który uwzględnia tylko obiektywny ciężar podatku. Zwolennikami progresji podatkowej w teorii ekonomii byli, oprócz A. Wagnera (1880), m.in. Ch.L. Monteskiusz, J.-J. Rousseau oraz J.B. Say (za: Sosnowski, Pohulak-Żołądowska, Żabiński, 2017). Według tych ekonomistów, zastosowanie progresji podatkowej miało na celu realizację idei personalizacji podatku i urzeczywistnienia postulatu sprawiedliwego i równomiernego opodatkowania (Sosnowski, Pohulak-Żołądowska, Żabiński, 2017).

Krytyczne opinie na temat idei opodatkowania progresywnego dochodów, a zwłaszcza wtedy, kiedy różnice pomiędzy poszczególnymi stawkami opodatkowania były znaczne, powstały głównie w latach 50. ubiegłego wieku. W myśl argumentów krytyków progresywnego opodatkowania dochodów, oddziałuje ono na ograniczenie przedsiębiorczości, przyczynia się do hamowania inicjatyw gospodarczych oraz skłania do zatajania źródeł dochodów wskutek przejmowania przez budżet państwa coraz większej ich części w postaci zobowiązań podatkowych (Sokołowski, 1995).

Jak wskazuje teoria opodatkowania, progresja może przybierać formę ukrytą albo formę jawną (Jandy-Jendrośka, 1973). Progresja jawna występuje wówczas, gdy wykazana w taryfie podatkowej stawka podatku wzrasta wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Jeśli stawka podatku jest formalnie proporcjonalna, to progresja podatkowa może zostać osiągnięta poprzez np. zastosowanie tzw. minimum podatkowego – zjawisko takie jest określane jako progresja ukryta (Adam, 1962). Z punktu widzenia progresji podatkowej i jej oceny przez pryzmat sprawiedliwości wynagradzania jest istotne, czy minimum podatkowe jest traktowane przez ustawodawcę jako dolna granica opodatkowania, czy też jako kwota potrącalna dla każdego podatnika. W drugim przypadku, gdy minimum podatkowe jest ukształtowane jako kwota potrącalna od podstawy opodatkowania (często także zróżnicowana w zależności od sytuacji rodzinnej podatnika), jest instrumentem

łagodzącym progresywność opodatkowania, zwłaszcza w przypadku niskich dochodów<sup>2</sup> (Jandy-Jendrośka, 1973).

Progresywny sposób opodatkowania dochodów charakteryzuje wzrost stawki podatkowej wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Przy opodatkowaniu progresywnym tempo wzrostu wysokości całkowitego należnego podatku jest szybsze niż tempo wzrostu podstawy opodatkowania (Głuchowski, 2006). Stopień obciążenia opodatkowania podatkiem dochodowym przy zastosowaniu stawki progresywnej zależy od jej konstrukcji. W ramach reżimu opodatkowania według progresywnej stawki można wyróżnić (Etel, 2010):

- progresję globalną (progresję całościową),
- progresję szczeblową (pośrednią).

Opodatkowanie według progresji globalnej polega na zastosowaniu jednej stawki podatkowej do całej podstawy opodatkowania w danym przedziale skali podatkowej, przy czym wraz ze wzrostem całkowitej podstawy opodatkowania (powyżej granicy danego przedziału), w stosunku do całości podstawy opodatkowania zwiększa się także stawka podatku. Progresja całościowa z uwagi na prostotę mechanizmu jest łatwa w stosowaniu, zawiera jednak istotną wadę, kiedy ocenia się ją z punktu widzenia zasady sprawiedliwości opodatkowania. W przypadku bowiem progresji, niewielki wzrost podstawy opodatkowania powoduje znaczny całkowity wzrost obciążeń podatkowych (wyższa stawka podatku jest bowiem stosowana do całości osiągniętego dochodu). By uniknąć takiej sytuacji, w progresywnych konstrukcjach opodatkowania podatkiem dochodowym stosuje się często tzw. progresję szczeblową, którą charakteryzuje to, że wyższa stawka podatkowa jest stosowana jedynie dla danego przedziału wysokości podstawy opodatkowania (podstawa opodatkowania zostaje niejako podzielona). W konsekwencji, wyższa marginalna stawka podatku dotyczy jedynie nadwyżki dochodów ponad granicę poprzedniego przedziału skali podatkowej. W ten sposób, w praktyce, progresja szczeblowa pozwala na uzyskanie opodatkowania stałego w ramach każdego przedziału podstawy opodatkowania (Litwińczuk, 2012).

Obecnie w polskim systemie podatkowym obowiązuje progresywny podatek dochodowy od osób fizycznych (progresja szczeblowa), obejmujący opodatkowanie dochodu stawkami 19% i 32%, z potrącaną od podstawy opodatkowania kwotą wolną od podatku, skonstruowaną w sposób degresywny, uwzględniającą możliwości płatnicze podatnika, ale w limicie narzuconym przez ustawodawcę. Zadaniem tak skonstruowanego systemu podatku dochodowego jest realizacja idei sprawiedliwości pionowej, w myśl idei Arystotelesowskiej sprawiedliwości

<sup>2</sup> Szerzej na temat zagadnienia minimum podatkowego – zob. artykuł autorów pt. *Kwota wolna od opodatkowania a sprawiedliwość podatkowa* zamieszczony w niniejszym numerze kwartalnika.

wyrównawczej. Koncepcja ta jest zbieżna z koncepcją A. Wagnera (1880), zgodnie z którą dzięki redystrybucji dochodów jest możliwy transfer środków od obywateli bogatych do biednych, tak by zniwelować istniejące, nieakceptowane społecznie różnice (Gomułowicz, Małecki, 2011).

## Ekonomiczno-społeczny aspekt sprawiedliwości opodatkowania

Na gruncie nauk ekonomicznych trudny do rozstrzygnięcia jest spór, czy system podatkowy powinno się konstruować w sposób umożliwiający uwzględnienie elementów polityki społecznej (Kaplow, 2006). W myśl ekonomii neoliberalnej uważa się, że celem opodatkowania jest wypełnienie funkcji fiskalnej opodatkowania, która sprowadza się do gromadzenia dochodów publicznoprawnych, a nie spełnianie roli symulatora zjawisk gospodarczych (Kuzińska, 2016). Druga koncepcja wskazuje, że podatek, jako element polityki społecznej, pełni funkcję redystrybucyjną, której celem jest niwelowanie nierówności społecznych (Keynes, 1956). Idea progresywności opodatkowania wpisuje się w nurt prospołeczny roli systemu podatkowego (Mason, Knoll, 2012). Jej ocena została przeanalizowana przez pryzmat wyników badań opinii uwzględniających deklarowane postawy respondentów wobec ich oceny progresywnego systemu opodatkowania wynagrodzeń.

W literaturze kognitywistycznej pojawiło się kilka prób ukazania funkcjonowania pojęcia podatku (Robben i in., 1990; DiMaggio, 2017; Kemmerling, 2017), z których przedstawimy podejście nawiązujące do ram pojęciowych zaproponowane przez G. Lakoffa (Lakoff, 2011). Rama wyznacza nam sposób rozumienia danego pojęcia w języku, jakim się posługujemy. Najczęściej wyznacza ją stosowana do jej rozumienia metafora. Jeśli przyjrzeć się pojęciu „ulga podatkowa”, to samo słowo „ulga” kieruje nas w stronę przyjemności, a podatek jawi się jako ciężar, obciążenie. Ulgę czujemy wtedy, kiedy ktoś ciężar zdejmuje. Ciężar na barkach nie jest czymś, co jest dobre – natomiast ulga jest. Dlatego kogoś, kto chce zabrać ludziom ulgi podatkowe, a pozostawić ich z samymi obciążeniami, nie nazwiemy dobrym człowiekiem. Ktoś, kto przynosi nam ulgę – będzie się cieszył sympatią. Jeśli ktoś przynosi ulgę innym, a nam nie – będzie wprowadzał niesprawiedliwość. Wyobraźmy sobie jednak, że podatek traktujemy jako społeczną inwestycję. Ktoś, kto chce zmniejszyć społeczne inwestycje, nie działa w naszym interesie, ktoś, kto je chce zwiększyć – zyska nasze poparcie. Podatek może też być traktowany jako opłata za korzystanie z inwestycji w infrastrukturę poczynionych w przeszłości – w związku z tym ten, kto zarabia więcej, w większym stopniu z publicznej infrastruktury korzysta i bazuje na zgromadzonym z podatków kapitale. W zależności



więc od ramy, jaką się posługuje dana osoba, działanie w obszarze podatku będzie traktowane jako sprawiedliwe lub godne potępienia. To w ramie, jaką stosuje dana osoba, jest często zawarta zasada, która wyznacza stosowane kryteria oceny sprawiedliwości danych rozwiązań, często bez większej refleksji ze strony osoby, która ją stosuje (Lakoff, 2011).

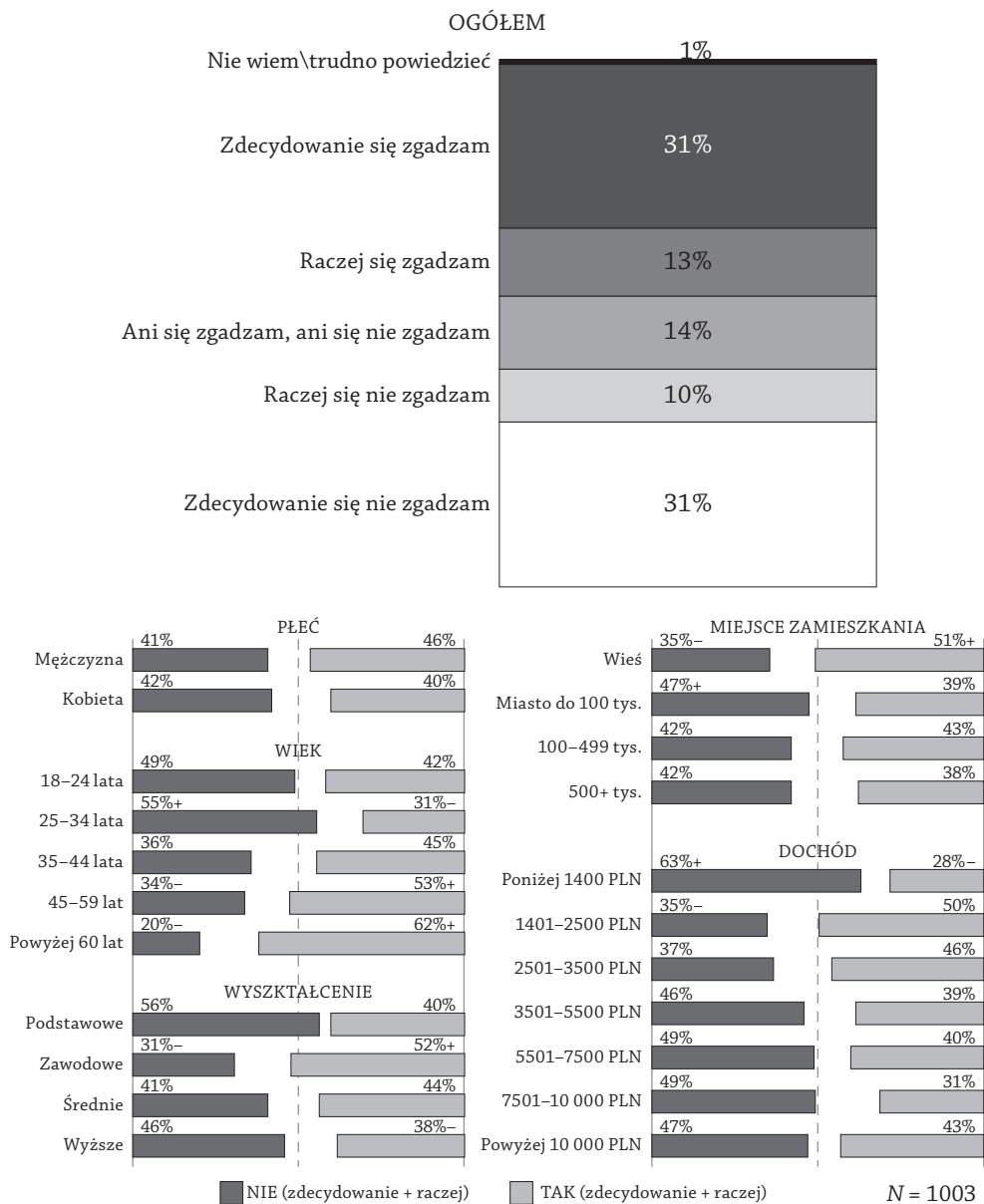
## Sprawiedliwość opodatkowania wynagrodzeń – wyniki badania

Badanie opinii, zrealizowane przez zespół badawczy złożony przez przedstawicieli Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie i Uniwersytetu Warszawskiego, miały m.in. na celu ocenę instrumentu progresji podatkowej. Przeprowadzono je w wyniku realizacji projektu badawczego nr 2016/21/B/HS4/02992 pt. *Sprawiedliwość wynagradzania*, finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki, w listopadzie 2017 r. na reprezentatywnej próbie pracujących Polaków ( $N = 1067$ ) techniką telefoniczną CATI (*Computer Assisted Telephone Interviewing*). Zostało ono zrealizowane przez firmę Kantar MillwardBrown. Dobór respondentów był losowy. Na potrzeby niniejszego artykułu zostaną przedstawione odpowiedzi na pytania o ocenę progresywnego sposobu opodatkowania (rysunek 1).

Z przedstawionych wyników badań deklaryowanych opinii respondentów na temat kształtu systemu podatkowego wynika, że brak jednoznacznych wniosków wskazujących to, jak powinny być opodatkowane wynagrodzenia. Z rozkładu odpowiedzi respondentów wynika, że w przypadku każdej zaprezentowanej opcji różnica w opiniach mieści się w ramach lub jest bardzo bliska błędowi statystycznego. Porównując wyniki dotyczące pytania związanego z deklarowaną oceną kwoty minimum podatkowego (odzwierciedlającej kwotę niepodlegającą opodatkowaniu, która także stanowi mechanizm uwzględniający aspekt społeczny systemu opodatkowania wynagrodzeń), wyniki dotyczące deklarowanych postaw wobec progresywnego sposobu opodatkowania są znacznie bardziej niejednolite<sup>3</sup>. Wyraźnie negatywny stosunek do wyższych stawek od wyższych zarobków, co w opinii autorów może być zaskakujące, deklarują osoby osiągające średni dochód poniżej 1400 PLN (63% respondentów deklaruje negatywny stosunek do progresywnego opodatkowania, podczas gdy średnia w próbie wyniosła 41%) oraz osoby z wykształceniem podstawowym (56% respondentów ma negatywny stosunek do progresywnego opodatkowania, podczas gdy średnia w próbie wyniosła 41%).

<sup>3</sup> Szerzej na temat zagadnienia minimum podatkowego – zob. artykuł autorów pt. *Kwota wolna od opodatkowania a sprawiedliwość podatkowa* zamieszczony w niniejszym numerze kwartalnika.

**Rysunek 1. Deklaracje respondentów, czy od wyższych zarobków powinna być stosowana wyższa stawka podatku (odwołanie do progresywnego sposobu opodatkowania dochodów)**



Uwaga: +\– różnice statystycznie w stosunku do wszystkich respondentów istotne na poziomie 95%.

Źródło: badanie Kantar MillwardBrown.



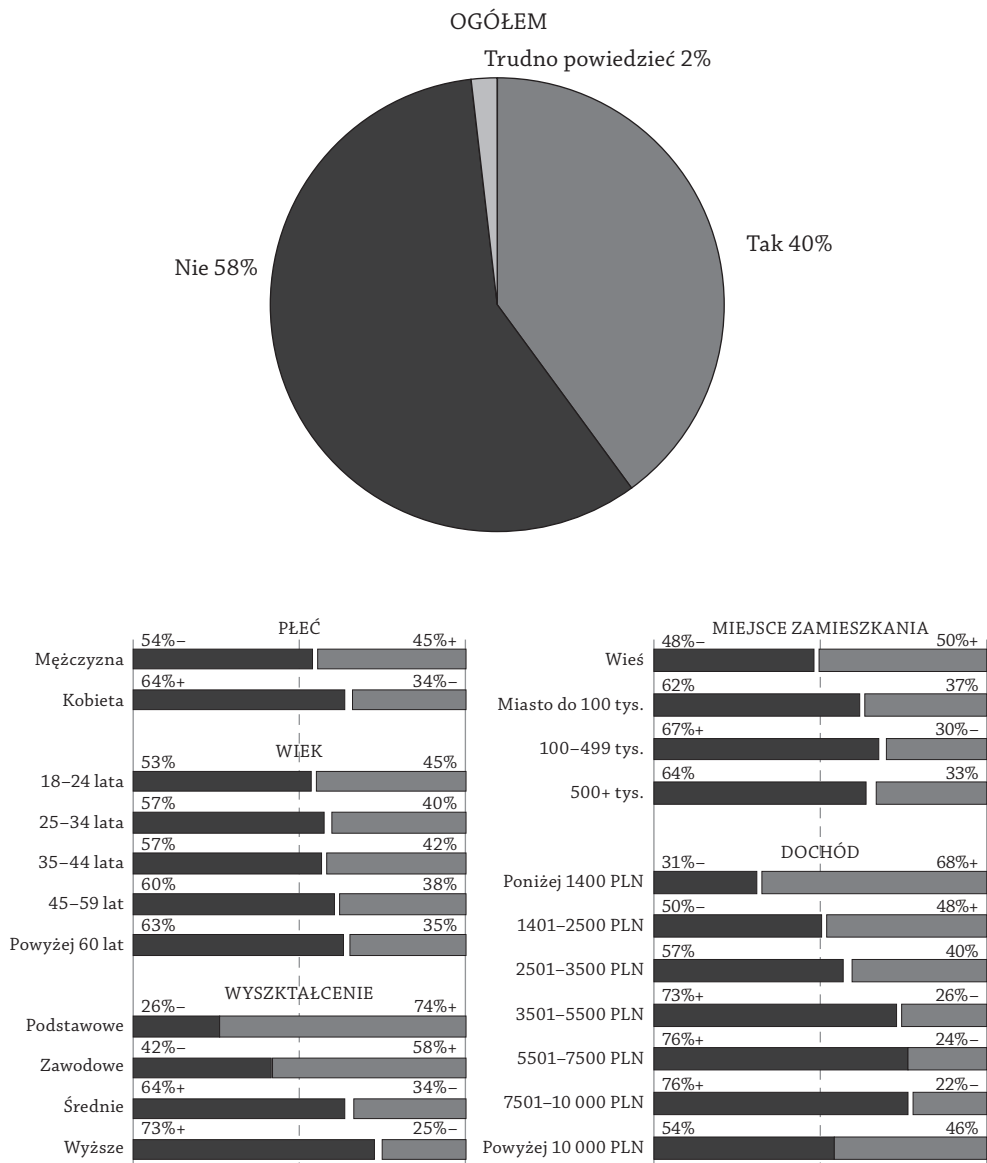
Przy analizie tych opinii warto się odwołać do kluczowych zasad, które odnoszą się do poczucia sprawiedliwości. Jeśli jest nią zasadniczo praca, której rezultat jest związany z nakładami czasu pracy, a nie z jej efektywnością czy kreatywnością, to wówczas, przy jednakowych stawkach za czas pracy, większego poświęcenia pracownika nie powinno się „karać” większym podatkiem. Wyższe dochody mogą być związane w takim paradygmacie (czy też w takim sposobie postrzegania zależności wzrostu zarobków) z większym zaangażowaniem. Osoby z wykształceniem podstawowym i zarabiające najmniej mogą wystawiać oceny wobec swojego doświadczenia, a niekoniecznie wobec zależności społecznych. W grupach tych osób jest podobnie największy odsetek osób niepodzielających zdania, że w pracy jest istotna niezależność i robienie tego, co się lubi. Za to osoby te uważają, że zarobki powinny być wyższe, jeżeli pracownicy są jedynymi żywicielami rodziny.

Wróćmy do rozkładu opinii w odpowiedzi na pytanie o progresywnym podatku. Istnieje różnica statystyczna w grupie osób młodych (w wieku 25–34 lata) o dużych aspiracjach, których niechęć do progresywnej stawki jest wyraźna. Warto dodać, że w wyborach w 2014 r. do Parlamentu Europejskiego, prawicowe i konserwatywne ugrupowania zdobyły poparcie osób młodych, w wieku do 40. roku życia. Ugrupowania te głosiły bowiem pogląd, że: „w krajach, w których panują niskie podatki, a biurokracja nie tłamsi przedsiębiorczości, gospodarka rozwija się w szybkim tempie, a dobrobyt rośnie” (*Dlaczego ...*, 2014). Niskie podatki i podatek progresywny nie idą w parze. Wiąże się z tym postawa nieufności wobec Państwa i państwowej redystrybucji – aparat państwowy jawi się jako machina, która z biegiem czasu coraz bardziej się rozrasta i zaczyna ingerować w różne sfery naszego życia.

Natomiast w grupach osób, których warunki życia są gorsze (a więc na wsi, a zwłaszcza w grupach osób z wykształceniem zawodowym i starszych), zwłaszcza od czasów transformacji systemowej, panuje większe poczucie krzywdy i nierówności, można mieć do czynienia z chęcią wyrównania klasowej nierówności. Taka postawa wiązałaby się z odwołaniem do wspólnoty, zwłaszcza narodowej, w której ramach bogatsi powinni się dzielić, a przynajmniej ponosić większe ciężary niż biedniejsi. Do takiej argumentacji odwoływali się politycy proponujący np. opodatkowanie osób najlepiej zarabiających w celu utworzenia funduszu dla rodzin niepełnosprawnych podczas ich protestu w Sejmie na wiosnę 2018 r. W grupie respondentów w wieku powyżej 60. roku życia 62% deklaruje poparcie dla stawki progresywnej.

Mamy zatem albo podejście indywidualistyczne, którego zasada brzmi: „dla wszystkich równo, a jeśli ktoś chce się poświęcać i zarabiać więcej, nie powinien przez to oddawać jeszcze więcej”, albo podejście solidarnościowe: „tworzymy wspólne społeczeństwo i jesteśmy odpowiedzialni za innych, dlatego każdy ponosi takie ciężary, jakie jest w stanie”. Choć – jak wspomnieliśmy – część osób uważała,

**Rysunek 2. Odpowiedzi na pytanie: „Czy wysokość podatku od zarobków powinna uwzględniać sytuację rodzinną pracownika (czy Pana/Pani zdaniem zarobki osób na tym samym stanowisku powinny być wyższe, gdy jest to jedyny żywiciel rodziny?)”**

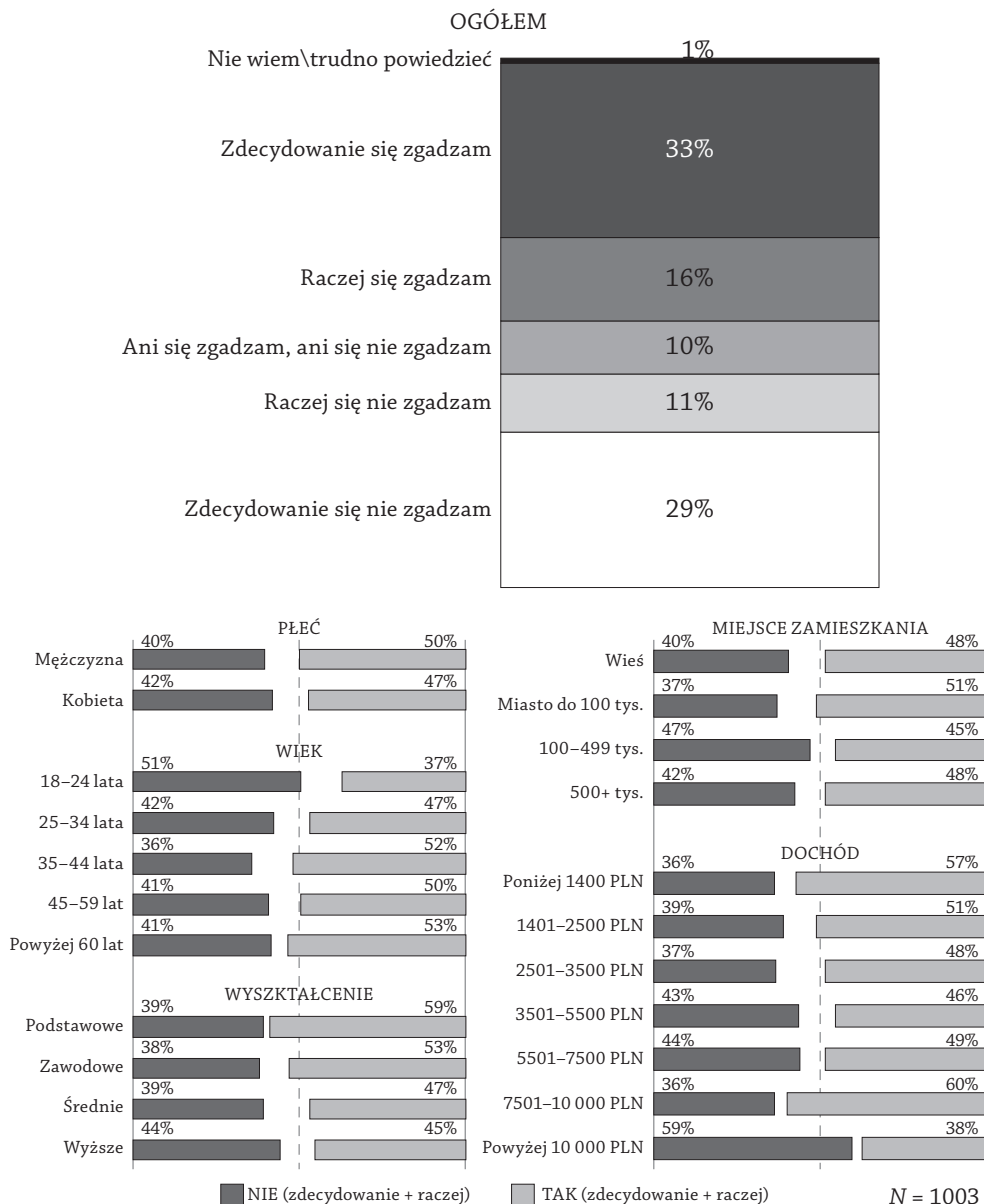


N = 1003

Uwaga: +/- różnice statystycznie w stosunku do wszystkich respondentów istotne na poziomie 95%.

Źródło: badanie Kantar MillwardBrown.

**Rysunek 3. Odpowiedzi na pytanie: „Czy wysokość podatku od zarobków powinna uwzględniać sytuację rodzinną pracownika?”**



Uwaga: +/- różnice statystycznie w stosunku do wszystkich respondentów istotne na poziomie 95%.

Źródło: badanie Kantar MillwardBrown.

że zarobki powinny być wyższe, jeśli osoby są jedynymi żywicielami rodziny (rysunek 2), to jednak te opinie nie przekładają się dokładnie na instrument podatkowy w tym zakresie.

Z analizy odpowiedzi dotyczących zróżnicowania zarobków w zależności sytuacji rodzinnej wynika, że 58% respondentów uważa, iż na tym samym stanowisku zarobki osób będących jedynymi żywicielami rodziny nie powinny być wyższe (wysokość wynagrodzenia nie powinna zależeć od czynników osobistych). Odmiennego zdania jest 40% respondentów. Tylko 2% pytanych nie wie, jak odpowiedzieć na to pytanie.

Im niższy poziom wykształcenia, tym większy odsetek respondentów opowiadał się za wyższą pensją dla żywicieli rodziny (aż 75% osób z wykształceniem podstawowym i tylko 25% z wykształceniem wyższym). Podobnie z deklarowanymi dochodami (pozytywną ocenę wyraziło 68% osób zarabiających poniżej 1400 PLN, a tylko 22% osób uzyskujących dochody w wysokości 7–10 tys. PLN), z tym wyjątkiem że niecała połowa osób (46%) o najwyższych dochodach, powyżej 10 tys. PLN, również godziła się z tym stwierdzeniem.

Być może wysokość podatku jako instrument pomocy rodzinie jest zbyt skomplikowany i mniej bezpośredni niż np. bezpośrednia dopłata opiekunom na rzecz dzieci. Społeczny wymiar opodatkowania wynagrodzeń bywa utożsamiany z uwzględnianiem w wysokości podatków od zarobków sytuacji rodzinnej podatnika. W tym kontekście szczególnie interesujący jest rozkład odpowiedzi wobec dochodu, który respondenci deklarują (rysunek 3). W przypadku progresywnego opodatkowania najbardziej krytyczny stosunek deklarowali respondenci o najniższym progu dochodu, w przypadku natomiast uwzględniania sytuacji rodzinnej widać, że rozkład odpowiedzi jest inny – najbardziej krytyczny stosunek deklarują respondenci z najwyższym deklarowanym poziomem dochodów, których może cechować podejście indywidualistyczne – że każdy jest kowalem swojego losu, a rodzina jest osobistym wyborem i zaangażowanie w nią nie powinno mieć odzwierciedlenia ani w płacy, ani w podatku. W przypadku obu pytań, z rozkładu odpowiedzi widać, że odpowiedzi różnicują się także ze względu na płeć respondenta.

## Podsumowanie

Analizując literaturę przedmiotu, można zauważyć, że brak jest jednoznacznych wniosków, który z rodzajów opodatkowania wynagrodzeń jest bliższy idei sprawiedliwości opodatkowania: opodatkowanie liniowe (gdzie taka sama stawka podatku ma zastosowanie bez względu na wysokość osiągniętego dochodu), czy

też opodatkowanie progresywne dochodu (gdzie dla wyższego poziomu dochodu zastosowanie znajdzie wyższa stawka podatku). Na gruncie nauk ekonomicznych brak jest także jednoznacznego rozstrzygnięcia, czy system podatkowy powinien spełniać inne funkcje niż fiskalna. To znów prowadzi nas do kwestii, czy system podatkowy w swojej konstrukcji powinien zawierać mechanizmy umożliwiające uwzględnienie celów polityki społecznej.

Obecnie funkcjonujący w polskim systemie podatkowym system opodatkowania dochodów opiera się na zasadzie progresywności opodatkowania (progresja szczeblowa) i obejmuje opodatkowanie dochodu dwoma stawkami: 19% i 32%. System ten uwzględnia także kwotę wolną od podatku. Uwzględnienie progresywności opodatkowania i mechanizmu kwoty wolnej wpisuje się w zasadę sprawiedliwości pionowej, która uwzględnia takie cechy, jak uwzględnienie sytuacji osobistej opodatkowanego oraz realizacja funkcji społecznej opodatkowania. Idea progresywności opodatkowania wpisuje się więc w nurt prospołeczny roli systemu podatkowego.

Na podstawie przedstawionych wyników badań widać, że w deklarowanych opiniach respondentów brak jest jednoznacznych wniosków, w jaki sposób powinien zostać ukształtowany system opodatkowania wynagrodzeń. Chociaż badane mechanizmy systemu opodatkowania wynagrodzeń (progresja podatkowa, kwota wolna od opodatkowania) mają na celu uwzględnienie funkcji prospołecznej (redystrybucyjnej) opodatkowania, to ich ocena i akceptacja nie jest jednolita. Nawet w zakresie instrumentów mających na celu realizację podobnej funkcji niwelowania nierówności społecznych (progresywne opodatkowanie dochodów i uwzględnianie sytuacji osobistej podatnika w przypadku ustalania wysokości należnego podatku), wyniki deklarowanych postaw respondentów nie są zbieżne. Mimo podobnego rozkładu próby, poszczególne podgrupy respondentów (np. w zakresie deklarowanego dochodu) deklarują odmienne opinie. Zatem można stwierdzić, że mimo realizacji tego samego celu, jakim jest prospołeczny system opodatkowania, wybór odmiennych mechanizmów jego realizacji może wywrzeć zgoła odmienny skutek w różnych grupach docelowych, gdyż kierują się one innymi zasadami, wynikającymi z preferowanej postawy wobec pracy, rodziny i miejsca w społeczeństwie. Mniejsza wysokość podatku do uiszczenia nie jest również traktowana jako wsparcie finansowe w takim samym stopniu, jak bezpośredni dodatek do płacy.

## Bibliografia

- Adam, L. (1962). *Podatki i opłaty w kapitalizmie*. Warszawa: PWE.
- Arystoteles (2007). *Etyka nikomachejska*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

- DiMaggio, A.R. (2017). *The Politics of Persuasion. Economic Policy and Media Bias in the Modern Era*. Albany: Sunny Press.
- Dlaczego stawiam na Janusza Korwin-Mikkego? Młodzi wyborcy odpowiadają* (2014). <https://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/kraj/1581289,1,dlaczego-stawiam-na-janusza-korwin-mikkego-mlodzi-wyborcy-odpowiadaja.read> (1.07.2018).
- Etel, L. (red.) (2010). T. III: Prawo daninowe. W: *System prawa finansowego*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Gajl, N. (1996). Problematyka finansów publicznych i Skarbu Państwa we współczesnych konstytucjach. W: J. Trzciniński, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. J. Zakrzewskiej*. Warszawa: Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego.
- Głuchowski, J. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Gomułowicz, A. (1995). Funkcja trwałej wydajności podatku i funkcja sprawiedliwości a system podatkowy. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1, 57–64.
- Gomułowicz, A. (2005). Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 3, 19–33.
- Gomułowicz, A. (2013). *Podatki a etyka*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2011). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Gravelle, J. (2007). The corporate income tax: Economic issues and policy options. W: J. Gravelle, G. Slemrod, J. Slemrod (red.), *Tax policy in the real world*. Cambridge: Cambridge University Press, 15–26.
- Jandy-Jendrośka, K. (1973). *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*. Seria: Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo, nr 182. Wrocław: Wydawnictwa Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Jandy-Jendrośka, K. (1965). Technika podatkowa. W: L. Adam, K. Jandy-Jendrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe*, z. 2: Część szczegółowa – Prawo budżetowe. Warszawa–Wrocław: PWN, 76–89.
- Kaplow, L. (2006). *Taxation*. Harvard Law School John M. Olin Center for Law, Economics, and Business Discussion Paper Series No. 542.
- Kemmerling, A. (2017). Left without choice? Economic ideas, frames and the party politics of value-added taxation. *Socio-Economic Review*, 15(4), 777–796.
- Keynes, J.M. (1956). *Ogólna teoria zatrudnienia procentu i pieniądza*. Warszawa: PWN.
- Kosek-Wojnar, M. (2012). *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*. Warszawa: PWE.
- Krzyżanowski, A. (1923). *Nauka skarbowości*. Warszawa–Poznań: E. Wedle–Fiszler i Majewski.
- Kuzińska, H. (2016). Prospołeczne proporcje polskiego systemu podatkowego. Wybrane zagadnienia. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Oeconomia*, L(1), 681–690.
- Lakoff, G. (2017). *Moralna polityka. Jak myślą liberałowie i konserwatyści*. Warszawa: Aletheia.

- Lakoff, G. (2011). *Nie myśl o słońcu! Jak język kształtuje politykę*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Łośgraf.
- Litwińczuk, H. (red.) (2012). T. II: Prawo podatkowe. W: *Prawo finansowe*. Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego.
- Mason, R., Knoll, M.S. (2012). What is tax discrimination. *The Yale Law Journal*, 121(5), 1014–1116.
- Mojak, R. (2003). Konstytucyjna regulacja ustroju finansów publicznych a pozycja ustrojowa parlamentu i rządu w zakresie gospodarki finansowej państwa. *Studia Iuridica Lublinensia*, 1, 45–59.
- Robben, H.S.J., Webley, J., Weigel, R.H., Wärneryd, K-E., Kinsey, K.A., Hessing, D.J., Martin, F.A., Elffers, H., Wahlund, R., Langenhove, L.V., Long S.B., Scholz, J.T. (1990). Decision frame and opportunity as determinants of tax cheating: An international experimental study. *Journal of Economic Psychology*, 11(3), 341–364.
- Smith, A. (1954). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2. Warszawa: PWN.
- Sokołowski, J. (1995). *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sosnowski, M., Pohulak-Żołądowska, E., Żabiński, A. (2017). Progresja w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 488, 233–244.
- Wagner, A. (1880). *Finanzwissenschaft*, t. 2. Leipzig: C.F. Winter.

## Summary

### Social Aspects of Taxation – Tax Progressivity

In this paper the Authors aim to analyze the progressive remuneration taxation scheme in the perspective of the tax justice principles and its social policy aspect. The Authors attempt to define the principle of progressivity on the basis of a literature review and evaluate its concept through the prism of tax rules. The results of empirical research provides grounds for analysis how the taxation system according to a progressive scale is assessed in their declarations. The conclusions from the conducted studies may provide a basis for further research on fairness of taxation.

**Keywords:** remuneration, taxation, taxation justice, progressivity, progressive scale, income tax



**Dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH**

Pracownik Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, doktor habilitowany nauk prawnych, doktor nauk ekonomicznych, doradca podatkowy, radca prawny, były pracownik urzędu Komisji Papierów Wartościowych i Giełd. We zakresie nauk ekonomicznych obronił w SGH pracę doktorską pt. *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców a ochrona konkurencji*. Przewód habilitacyjny, przeprowadzony na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, dotyczył prawa podatkowego (monografia habilitacyjna pt. *Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców dla ich roli w gospodarce*. 2013. Warszawa: SGH). Jest autorem wielu publikacji z zakresu swojej specjalizacji. Od ponad 10 lat wykonuje zawód radcy prawnego.

**Dr hab. Jacek Wasilewski**

Doktor habilitowany nauk politycznych. Pracę doktorską pt. *Retoryka dominacji* obronił w 2004 r. na Wydziale Dziennikarstwa i Nauk Politycznych UW. Habilitację uzyskał w 2014 r. na podstawie pracy pt. *Opowieści o Polsce. Retoryka narracji*. Od roku 2011 kieruje specjalnością *Dokumentalistyka*, której celem jest rozwijanie multimedialnych dziennikarskich form narracyjnych. Członek Komisji Żywego Słowa Rady Języka Polskiego. Zajmuje się ekspertyzami dla sądów, KRRiTV, stacji medialnych i innych podmiotów publicznych. Współpracował z Krajową Szkołą Sędziów i Prokuratorów, prowadził zajęcia z retoryki w Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie.

**Mgr Katarzyna Kimla**

Studentka III roku studiów doktoranckich w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Współpracuje z Katedrą Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej. Jej zainteresowania naukowe skupiają się przede wszystkim na zagadnieniach prawa podatkowego, ekonomicznej analizy prawa regulacji podatkowych oraz wpływie podatków na funkcjonowanie przedsiębiorstw w gospodarce. Dysertacja doktorska dotyczy problemu przerzucalności ekonomicznego ciężaru opodatkowania na podmioty trzecie w perspektywie indywidualnych rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów administracyjnych.

### **Mgr Agata Kostrzewa**

Studentka I roku studiów doktoranckich na Wydziale Dziennikarstwa Informacji i Bibliologii Uniwersytetu Warszawskiego. Jej zainteresowania naukowe skupiają się na analizie dyskursu medialnego, ze szczególnym uwzględnieniem narracji i argumentacji dotyczącej polityki społecznej, zwłaszcza w zakresie edukacji, polityki rodzinnej, polityki rynku pracy oraz nierówności społecznych, równouprawnienia i dyskryminacji.