

Feliks GRĄDAŁSKI*

Uwagi o aktualności klasycznych teorii legitymizacji opodatkowania

Wprowadzenie

Teoria opodatkowania stanowi jeden z ważniejszych działów finansów publicznych. We wcześniejszych ujęciach traktowana była wręcz jako synonim finansów publicznych. [J. Buchanan, 1997, s. 123] pisze: „Podatki były postrzegane jako konieczne ciężary nakładane na ludność, i w żadnym wypadku nie były one uważane za element procesu „wymiany”, po którym społeczeństwo mogło spodziewać się jakichś korzyści kolektywnych. To właśnie z tej koncepcji procesu fiskalnego zrodziły się zarówno współczesne instytucje fiskalne, jak i współczesna teoria finansów publicznych”.

Ogólna teoria opodatkowania koncentruje się na trzech następujących polach badawczych:

- Legitymizacja opodatkowania
- Technika opodatkowania
- Analiza skutków opodatkowania

W artykule skupiam się jedynie na problemie legitymizowania podatków, usiłując odpowiedzieć na pytanie: na ile klasyczne teorie mogą mieć znaczenie dla współczesnej praktyki podatkowej? Problem legitymizacji poboru podatków jest niezwykle istotny, ponieważ dotyczy najbardziej newralgicznego punktu całego procesu fiskalnego, a mianowicie relacji pomiędzy sprawiedliwym i ekonomicznie efektywnym systemem podatkowym.

Czy sprawiedliwym może być system podatkowy ekonomicznie efektywny oraz czy system efektywny może być systemem sprawiedliwym? – oto pytania, wokół których toczy się do dzisiaj ożywiona dyskusja. Brak rozstrzygnięcia spowodowany jest tym, że kryteria sprawiedliwości nie pokrywają się z kryteriami efektywności. Kryteria tego co sprawiedliwe wywodzą się zawsze z przyjętego **systemu wartości** i należą do wyborów z płaszczyzny politycznej, natomiast kryteria ekonomicznej efektywności oparte są o relację nakładów do efektów. W teorii opodatkowania mówi się wręcz o wymienności pomiędzy efektywnością systemu podatkowego a realizacją celów sprawiedliwości. W historii dyskusji nad problemem sprawiedliwego i efektywnego systemu opodatkowania można wyodrębnić dwa nurty, które różnią się *metodologią* podejścia do oceny systemu podatkowego.

* Autor jest pracownikiem naukowym Szkoły Głównej Handlowej oraz Instytutu Ochrony Środowiska w Warszawie.

Nurt pierwszy, określany jako tradycyjne podejście do problemu, datuje się na okres od końca XVIII wieku, praktycznie do dzisiaj. Cechą tego podejścia jest **formułowanie zasad**, którym powinien odpowiadać „dobry” system podatkowy, a następnie próba konstrukcji systemów podatkowych zgodnie z tymi zasadami. Zasady te stanowią także punkt odniesienia do oceny praktycznych rozwiązań, które często nie wytrzymują dyscypliny i rygorów narzucanych przez zasady. Kamieniem węgielnym tego nurtu są sformułowane w 1776 roku przez Adama Smitha zasady opodatkowania i opublikowane w jego „Bogactwie narodów”. Późniejsze propozycje są rozwinięciem, nawiązaniem lub uszczegółowieniem poglądów A. Smitha.

Nurt drugi przypada na drugą połowę ubiegłego stulecia. W ramach tego nurtu system podatkowy jest oceniany nie przez pryzmat uprzednio sformułowanych zasad, lecz z punktu widzenia stopnia optymalizacji przyjętej funkcji. W tym nurcie rozwinęły się dwie teorie, które w różny sposób definiowały funkcje dla optymalnego systemu podatkowego. Pierwsza z nich, to teoria *public choice*. Według niej, ten system podatkowy jest „dobry”, który pozwala zmaksymalizować *funkcję wpływów do budżetu*. Druga, to teoria optymalnego opodatkowania, dla której systemem „dobrym” jest system maksymalizujący *funkcję dobrobytu społecznego*.

Wysuwam hipotezę, że praktyczne rozwiązanie dylematu „sprawiedliwy *versus* efektywny” system podatkowy sprowadza się w gruncie rzeczy do właściwej **legitymizacji** poboru podatków w danych uwarunkowaniach społeczno-ekonomicznych. Konieczność legitymizacji uzasadniona jest głównie faktem, iż podatek jest świadczeniem przymusowym i tym samym w swej istocie jest **zawłaszczeniem** przez państwo części wartości nowo wytworzonej przez czynniki wytwórcze. Nie ma innego źródła dla podatku niż dochody czynników wytwórczych. W tej sytuacji zachowanie równowagi i harmonii pomiędzy państwem i podatnikiem wymaga społecznej akceptacji dla poboru podatków. Akceptacja ta może być zbudowana jedynie na właściwej legitymizacji. Zła i nieakceptowana legitymizacja rodzi opór przeciw obciążeniom podatkowym, zwiększa obszar „szarej strefy” i stanowi źródło potencjalnych konfliktów pomiędzy państwem i podatnikiem.

Teoria formułuje dwie reguły, według których państwo może legitymizować pobór podatków:

- (A) Pierwsza z nich oparta jest na idei ekwiwalentu świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem, zwana regułą ekwiwalentności świadczeń (ang. *Benefit principle*; niem. *Equivalenzprinzip*).
- (B) Druga, zwana regułą proporcjonalności obciążeń podatkowych stosownie do możliwości płatniczych (ang. *Ability to pay principle*; niem. *Leistungsfähigkeitsprinzip*), przyjmuje tzw. zdolność podatkową płatnika jako kryterium sprawiedliwego rozkładu obciążeń podatkowych.

W tym miejscu dla precyzji terminologicznej należy odróżnić reguły legitymizujące podatki od zasad opodatkowania. Legitymizacja, to *uzasadnienie* dla poboru podatków, zasady opodatkowania zaś mówią o najlepszym sposobie *egzekucji* już uzasadnionych podatków. Można sobie wyobrazić profesjona-

lizm egzekucji podatków pozostający w zgodzie z zasadami opodatkowania, przy braku społecznej akceptacji dla samego poboru podatków ze względu na niewłaściwą ich legitymizację. Reguły te wyrastają z klasycznych zasad opodatkowania Adama Smitha. Przedstawmy więc w pierwszej kolejności same zasady opodatkowania.

Zasady opodatkowania

Adam Smith formułując swoje cztery zasady opodatkowania opierał się m.in. na pracach niemieckiego kameralisty Johanna M. Gottloba (1705-1791) oraz angielskiego filozofa Lorda Kamesa (1696-1782). Zasady te brzmią następująco [Smith, 1954, s. 594 i n.]:

1. **Zasada równomierności i proporcjonalności.** Obywatele każdego kraju powinni płacić podatki na rzecz finansowania zadań publicznych proporcjonalnie do swoich możliwości. Oznacza to, że ich wysokość powinna być związana z dochodem, który wypracowują korzystając przy tym z pomocy i ochrony państwa.
2. **Zasada jednoznaczności opodatkowania.** Każdy podatek, który obywatel jest zobowiązany zapłacić musi być jednoznacznie uzasadniony i nie może być dowolnie nakładany. Terminy i formy płatności oraz kwoty podatku muszą być dla podatnika znane i jasno określone.
3. **Zasada wygody płacenia podatków.** Każdy podatek powinien być pobierany w takim czasie i w takiej formie, która jest najwygodniejsza dla podatnika.
4. **Zasada oszczędności przy ściąganiu podatków.** Każdy podatek powinien być w taki sposób pobierany, aby do kasy państwa wpływała taka ilość środków lub do nich zbliżona, jaka została „wyjęta” z kieszeni podatnika.

Zasada pierwsza ma charakter zasady nadrzędnej, pozostałe zaś są zasadami technicznymi. Zasada ta stanowi bezpośrednią inspirację dla reguły legitymizującej pobór podatków zgodnie z możliwościami płatniczymi. Smith wyraźnie podkreśla, że możliwości bogacenia się jednostki, w tym i możliwości płatnicze są w dużym stopniu uwarunkowane jakością porządku prawno-ekonomicznego stworzonego przez państwo. Państwo ma zatem prawo do pobierania podatków w *wysokości* zależnej od stopnia, w jakim jednostka skorzystała z usług państwa w celu powiększenia swego indywidualnego bogactwa.

Współcześnie zgłaszane postulaty pod adresem sprawiedliwego i efektywnego systemu podatkowego niewiele odbiegają od klasycznych zasad Smitha. Na uwagę zasługuje częste eksponowanie (ukrytej u Smitha) zasady ekonomicznej efektywności systemu podatkowego, która wyraża się w postulatcie neutralności podatków względem mechanizmu rynkowego. Przytoczmy reprezentatywny w tej kwestii pogląd Josepha E. Stiglitz'a, wybitnego znawcy przedmiotu, ekonomicznego doradcy prezydenta Stanów Zjednoczonych B. Clintona i laureata Nagrody Nobla. Oto jego pięć zasad „dobrego i sprawiedliwego” systemu podatkowego [Stiglitz, 1988, s. 390-402]:

1. Zasada ekonomicznej efektywności (*Economic efficiency*): system podatkowy nie może być sprzeczny z ekonomicznymi kryteriami alokacji czynników wytwórczych.
 2. Zasada łatwości administrowania (*Administrative simplicity*): system podatkowy musi być prosty i przejrzysty, aby jego obsługa administracyjna była łatwa i tania.
 3. Zasada elastyczności (*Flexibility*): system podatkowy musi być tak skonstruowany, aby mógł być łatwo (częściowo automatycznie) dostosowany do zmiany warunków gospodarowania.
 4. Zasada politycznej odpowiedzialności (*Political responsibility*): system podatkowy winien być tak konstruowany, aby faktyczne obciążenia fiskalne były łatwe do zidentyfikowania przez podatnika. Z tego punktu widzenia ukryte podatki są nie do przyjęcia.
 5. Zasada sprawiedliwości (*Fairness*): system podatkowy powinien traktować obywateli w sposób jednakowy w relacji do ich cech, pozycji i warunków.
- Niektóre z przytoczonych zasad akcentują potrzebę efektywności, inne z kolei wysuwają na czoło postulat sprawiedliwości. Dlatego też stanowią one dobrą płaszczyznę kojarzenia aspektów efektywności ze sprawiedliwością i formułowania na ich podstawie bardziej ogólnych reguł legitymizujących samobór podatków.

Idea ekwiwalentu a uzasadnienie pobrań podatkowych

U podstaw reguły legitymizującej pobór podatków opartej na ekwiwalentności świadczeń leżą następujące trzy założenia:

- Ma miejsce wymiana świadczeń pomiędzy państwem i podatnikiem. Państwo „dostarcza” podatnikowi usługi dóbr publicznych, w zamian za to podatnik „dostarcza” państwu środki na ich wytworzenie w formie podatków.
- Użyteczność dóbr publicznych jest argumentem indywidualnych funkcji użyteczności podatników. Podatnik może więc wycenić użyteczność „usługi” państwa zgodnie ze swoimi indywidualnymi preferencjami i tym samym może określić kwotę, którą jest skłonny za tę usługę zapłacić w formie podatku.
- Istnieje mechanizm, który pozwala ustalić wartość i strukturę podaży dóbr publicznych w skali makro na poziomie zgodnym z indywidualnymi preferencjami podatników. Mechanizm ten jest więc płaszczyzną ujawniania się indywidualnych preferencji co do popytu na dobra publiczne.

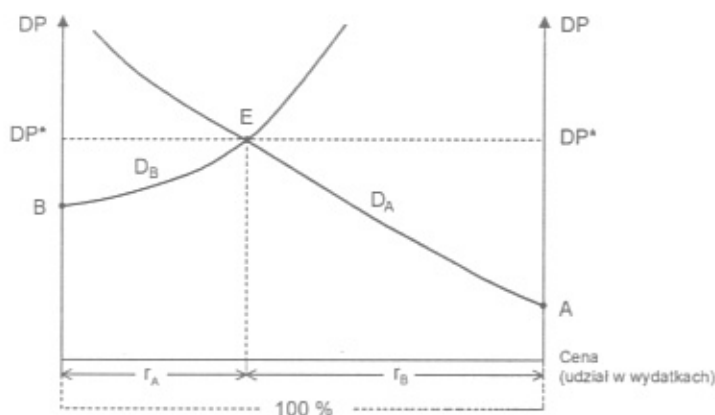
Klasyczną już próbą teoretycznego rozwiązania problemu równowagi pomiędzy państwem oferującym dobra publiczne a podatnikiem płacącym za nie ekwiwalent w postaci podatku, jest model Wicksell'a – Lindahl'a z początku XX wieku [Lindahl, 1919]; [Monissen, 1990, s. 241-243]. Intencją autorów było stworzenie modelu „podatku sprawiedliwego”. Założenie ekwiwalentności świadczeń uznali za najważniejsze dla realizacji takiego właśnie celu. Przekonanie o tym wyraził w 1896 roku [K. Wicksell, 1896, s. 80] mówiąc: „Jest rze-

czą niemoralną pobieranie od kogoś kontrybucji na rzecz produkcji dóbr, z których podatnik w przyszłości nie będzie korzystał. Istotne jest, aby podatki były pobierane według zasady **gotowości** ich płacenia a nie realnych możliwości płatniczych". Pogląd ten stanowił swoistą rewolucję w owym czasie. Gotowość płacenia podatków jest bowiem równoznaczna z akceptacją przez podatnika *kosztów produkcji* dobra publicznego w kontekście przyszłych korzyści.

Punktem wyjścia modelu jest założenie, iż społeczność składa się z dwóch podmiotów A i B, i że podaż dóbr publicznych ma miejsce dopiero po uprzednim „uzgodnieniu” wysokości obciążeń podatkowych. Oznacza to, że jednostka zainteresowana konsumpcją dobra publicznego gotowa jest zapłacić tzw. *cenę podatku*. Cena podatku (zwana też ceną Lindahl'a) jest to kwota, którą uiszcza jednostka w formie podatku jako swoją partycypację w kosztach wytworzenia dobra publicznego. Jeśli udział A w finansowaniu dobra publicznego (DP) wyniesie r_A , to wówczas udział B wyniesie $r_B = 1 - r_A$.

Popyt na dobra publiczne jest malejącą funkcją ceny podatku, co oznacza, iż wraz ze wzrostem obciążeń podatkowych maleje konsumpcja dobra publicznego i odwrotnie, im mniejsze obciążenie, tym większe zapotrzebowanie na dobro publiczne. Przedstawmy więc równocześnie na jednym wykresie funkcje popytu (D_A i D_B) na dobro publiczne dla A i B.

Wykres 1. Równowaga Lindahl'a w modelu dwóch podmiotów



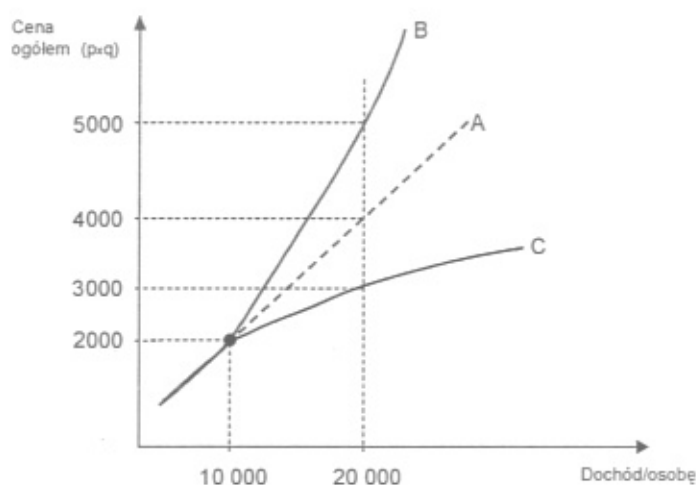
Punkty przecięcia funkcji popytu z osiami rzędnymi A i B oznaczają wielkość zapotrzebowania na dobro publiczne w przypadku, gdyby jego finansowanie obciążało w całości podmiot A lub w całości podmiot B. Równowaga wystąpi w punkcie, w którym zapotrzebowanie A i B na dobro publiczne się zrówna. Zrównanie to nastąpi przy różnym udziale A i B w ogólnej sumie obciążenia podatkowego ze względu na różne indywidualne preferencje oraz na zróżnicowanie w dochodach. Wielkość podaży równowagi dobra publicznego DB^* oznacza, iż A jest gotów zapłacić cenę podatku r_A za DB^* dobra publicz-

nego pod warunkiem, że za produkcję pozostałej, **takiej samej ilości**, B zapłaci cenę podatku r_B . I odwrotnie, B jest gotów zapłacić za DB^* dobra publicznego cenę podatku r_B pod warunkiem, że resztę produkcji dobra publicznego w tej samej ilości sfinansuje A , w cenie podatku r_A . Równowaga w modelu Wicksell'a – Lindahl'a spełnia warunek optimum w sensie Pareto. Nikomu bowiem nie można już poprawić sytuacji nie pogarszając położenia kogoś innego.

Przedstawiony model rozdziału obciążeń podatkowych przyjmuje za punkt wyjścia *pełną* realizację zasady ekwiwalentności, a więc po pierwsze, zgody podatnika na obciążenia i po drugie, uzyskania w zamian ekwiwalentnego świadczenia w postaci dóbr publicznych. Model zakłada także doskonały mechanizm uzgadniania wielkości i struktury podaży dóbr publicznych. Mechanizmem tym są procedury demokracji bezpośredniej.

Zasada ekwiwalentności może być też stosowana w wersji mniej restrykcyjnej niż założyli to w swoim modelu Wicksell i Lindahl. Wystąpi to wówczas, kiedy taryfy podatkowe będą ustalane nie w relacji do subiektywnie określonej użyteczności dobra publicznego, lecz w relacji do dochodowej i cenowej elastyczności popytu na dobra publiczne [Musgrave, Kullmer, 1993, s. 13-15]. Zilustrujmy to zagadnienie wykresem.

Wykres 2. Cena podatku w relacji do dochodów



Niech produkcja dobra publicznego wynosi $q = 1\ 000$ jednostek. Przyjmijmy dalej, że konsumenci o danych preferencjach i dochodach $y = 10\ 000$ zł gotowi są „wyłożyć” na konsumpcję dobra publicznego ogółem 2000 zł. Oznacza to, że konsument płaci za jednostkę dobra cenę podatku $p = 2$ zł. W wariantcie A, w którym nie zmieniają się preferencje, a rosną dochody do 20 000, konsumenci przeznaczają 4000 zł na zakup dóbr publicznych, co oznacza akceptację ceny podatku na poziomie 4 zł za jednostkę. Jest to zrozumiałe, jeśli przyjmiemy, iż krańcowa użyteczność dochodu maleje wraz z jego wzrostem.

Można z dużym prawdopodobieństwem założyć, że preferencje konsumentów z poziomu dochodu 20 000 zł nie będą takie same, jak preferencje konsumentów o dochodach 10 000 zł. Fakt ten ujawni się niewątpliwie w zróżnicowanych dochodowych i cenowych elastycznościach popytu na dobra publiczne. Niech „reprezentantem” dóbr publicznych będzie dobro wyższego rzędu np. autostrady. Należy oczekiwać, że wraz ze wzrostem dochodu konsumentów zapotrzebowanie na „usługi autostrad” będzie rosnąć i że dochodowa elastyczność popytu na te usługi będzie większa od jedności. Oznacza to, iż ta grupa konsumentów gotowa jest płacić coraz wyższą cenę podatku, przeznaczoną na pokrycie kosztów wytworzenia dobra publicznego. Na wykresie sytuację tę ilustruje wariant B. Konsumenti z dochodem 20 000 zł i preferencjami zorientowanymi na korzystanie z autostrad, wyrażają wolę zapłacenia za 1000 jednostek dobra publicznego (np. 1000 km autostrady) nie 4000 zł, lecz 5000 zł, co oznacza akceptację ceny podatku na poziomie 5 zł za 1 kilometr. Wyobraźmy sobie jednak inną strukturę preferencji konsumentów z dochodem 20 000 zł. Niechaj uznają oni, iż autostrady są zatłoczone, i że korzystniej jest poruszać się koleją lub rowerem. Akceptują zatem jedynie 3000 zł jako swój wkład w wytworzenie 1000 km autostrady. Pokazuje to wariant C. Tym samym konsumenci z takimi preferencjami są skłonni zapłacić jedynie 3 zł za jednostkę dobra w cenie podatku.

Konsumenti, których preferencje do konsumpcji dóbr publicznych są większe (wariant B), co wyraża się w rosnącej dochodowej i spadającej cenowej elastyczności popytu, powinni być opodatkowani w wyższym stopniu niż konsumenci, których preferencje spożycia dóbr publicznych są niższe (wariant C), co ujawnia się w spadku dochodowej i wzroście cenowej elastyczności popytu. Jak widać taryfa opodatkowania zależy bezpośrednio od preferencji, a ściślej mówiąc od dochodowej i cenowej elastyczności popytu na dobra publiczne. Im wyższa jest *dochodowa* elastyczność popytu na dobra publiczne (E_y), tym szybciej w porównaniu z dochodem rosną ceny podatku; z kolei im *cenowa* elastyczność popytu na dobra publiczne (E_p) jest wyższa, tym wolniej w porównaniu ze wzrostem ich ceny, rośnie cena podatku. O typie taryfy wnioskować można z relacji pomiędzy obydwoma elastycznościami, którą przedstawia następująca formuła:

$$E_y/E_p = \frac{\frac{\Delta p}{p}}{\frac{\Delta y}{y}}$$

Relacja ta jest niczym innym, jak elastycznością ceny podatku względem relatywnych zmian w dochodzie. Jeśli ma mieć zastosowanie zasada ekwiwalentności, wówczas przy:

- $E_y/E_p = 1$ obowiązywać powinna taryfa proporcjonalna,
- $E_y/E_p > 1$ taryfa progresywna,
- $E_y/E_p < 1$ taryfa degresywna.

Zasada ekwiwalentności może być także użyteczna do uzasadnienia niektórych podatków o charakterze redystrybucyjnym, nie związanych bezpośrednio z wytwarzaniem i konsumpcją dóbr publicznych. Chodzi tutaj o tzw. systemy podatkowo-transferowe, w ramach których państwo pobiera podatki od jednych podmiotów, aby w formie transferu skierować je do innych grup. Wyjaśnienie tej kwestii można znaleźć w teorii Johna Rawls'a z 1971 roku [Rawls, 1971]; [Cullis, 1992, s. 241-243]. Kluczem do tego wyjaśnienia jest pojęcie tzw. „zasłony niewiedzy” (ang. *veil of ignorance*, niem. *Vorhang des Unwissens*). „Zasłona niewiedzy” polega na tym, że przedstawiciele gremiów stanowiących o podatkach nie mają wiedzy o tym, jakie role sami będą pełnić w przyszłości. Niewiadomym jest, czy znajdą się w grupie zamożnych czy niezamożnych, na eksponowanych stanowiskach czy wśród bezrobotnych, z perspektywami czy bez perspektyw. Ryzyka, wynikającego z niemożliwości przewidzenia własnego losu, nie da się wykluczyć ubezpieczeniem prywatnym. To ryzyko można ograniczyć uchwalając takie systemy podatkowo-transferowe, które dzisiejszych decydentów mogą zabezpieczyć przed ewentualnym życiowym niepowodzeniem w przyszłości. Legitymizując zasadą ekwiwalentności podatki redystrybucyjne J. Rawls interpretuje świadczenia, czyli redystrybucję dochodów ze strony państwa jako „polisę ubezpieczeniową” od tych ryzyk, których osobiście nie mogą wykluczyć dzisiejsi decydenci. Ze względu na fakt, iż gremia decydentów ze swej natury cechuje awersja do tego typu ryzyka, akceptują oni redystrybucyjne funkcje podatków i uznają je za sprawiedliwe w sensie zasady ekwiwalentności.

Reguła ekwiwalentności świadczeń nie budzi kontrowersji i jest zarówno w literaturze, jak i w odczuciu społecznym uznana za najbardziej sprawiedliwą legitymizację poboru podatków. Podatek ekwiwalentny – to podatek sprawiedliwy. Podkreśla się jednak, iż możliwości jej praktycznego wykorzystania mogą być ograniczone barierą niezbędnej informacji dotyczącej preferencji oraz dochodowych i cenowych elastyczności popytu na dobra publiczne. Wskazuje się także na niedoskonałość demokracji pośredniej jako płaszczyzny „uzgadniania” ilości i struktury podaży dóbr publicznych w skali makro.

Możliwości płatnicze a sprawiedliwy rozkład obciążeń podatkowych

Zgodnie z regułą możliwości płatniczych podatki nie są „zapłatą” za usługi dóbr publicznych. W myśl tej reguły każdy powinien partycypować w ogólnych obciążeniach podatkowych i płacić podatki w proporcji odpowiadającej indywidualnym możliwościom płatniczym. Przez „możliwości płatnicze” należy rozumieć zdolność do ponoszenia ciężarów podatkowych, czyli tzw. zdolność podatkową. Jej praktyczne zastosowanie wymaga jednak odpowiedzi na dwa kluczowe pytania:

- **czym** zmierzyć możliwości płatnicze oraz
- według jakich **kryteriów** je różnicować?

Jeśli chodzi o miarę możliwości płatniczych, to teoria wysuwa trzy propozycje: dochód, konsumpcję i majątek, z których każda ma wady i zalety. Najczęściej stosowaną miarą jest *bieżący dochód rynkowy*. Za takim wyborem

przemawiają praktyczne względy techniki opodatkowania i dostęp do niezbędnej informacji. Dochód rynkowy daje się po prostu najłatwiej zmierzyć.

Jeśli zaś chodzi o kryteria różnicowania możliwości płatniczych, to problem jest bardziej złożony. Sprawiedliwy rozkład obciążeń podatkowych wymaga bowiem spełnienia dwóch podstawowych norm sprawiedliwości tj.:

- sprawiedliwości horyzontalnej oraz
- sprawiedliwości wertykalnej.

Zgodnie z normą sprawiedliwości horyzontalnej dwa identyczne podmioty w tych samych warunkach muszą być „podatkowo” identycznie potraktowane. Sprawiedliwość wertykalna wymaga z kolei ustanowienia podstawy, na której różnicowana będzie zdolność podatkowa i stosownie do niej rozkładane będą indywidualne ciężary podatkowe.

Norma sprawiedliwości wertykalnej ma doniosłe znaczenie dla praktyki, w szczególności w kontekście sporu wokół **progresji podatkowej**. Jej spełnienie wymaga bowiem wyboru odpowiedniej (czyli sprawiedliwej i zarazem efektywnej) taryfy opodatkowania, w której należy określić, w jakim tempie w stosunku do podstawy opodatkowania ma wzrastać (spadać) wymiar podatku. Dyskusja nad progresją podatkową i jej skutkami została już w Polsce zapoczątkowana wraz z propozycją podatku liniowego (pośrednio progresywnego [Grądalski, 2002, s. 240]) od dochodów z pracy, wysuniętą w *Białej Księdze Podatków* [1998]. Niestety, w literaturze przedmiotu nie doczekała się ona teoretycznie pogłębionego rozwinięcia.

Przedstawmy zatem klasyczną próbę rozwiązania problemu sprawiedliwości wertykalnej. Nawiązuje ona do sformułowanej w połowie XIX wieku przez Johna Stuarta Milla idei **równej ofiary każdego na rzecz ogółu**. Ideę tę [J.St. Mill 1848, s. 804] wyraża w sposób następujący: „Equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, means equality of sacrifice”. Z teorii równej ofiary wynika, że każdy powinien partycypować w obciążeniach podatkowych w takiej wysokości, aby ofiara poniesiona w wyniku opodatkowania i wyrażona *ubytkiem użyteczności* była dla każdego podatnika identyczna. Sama idea równej ofiary ma wartość uniwersalną i w kategoriach głębokiego poczucia sprawiedliwości nie budzi większych kontrowersji. Problemy pojawiają się dopiero w momencie jej operacjonalizacji.

Zdefiniowanie taryfy podatkowej i na tej podstawie ustalenie indywidualnego ciężaru podatkowego zgodnie z teorią równej ofiary wymaga bowiem spełnienia dwóch warunków:

- po pierwsze, muszą być znane i opisane indywidualne funkcje użyteczności dochodu nominalnego,
- i po drugie, należy ustalić *rodzaj* ofiary, która ma być w trakcie opodatkowania wyrównywana; czy chodzić ma o wyrównanie ofiary absolutnej, względnej czy też krańcowej?

Jeśli te dwa warunki są spełnione, to wówczas wyznaczenie sprawiedliwej taryfy polega już tylko na rozwiązaniu problemu matematycznego. Niestety, spełnienie pierwszego z nich w praktyce jest mało prawdopodobne. Konieczne jest więc uproszczenie rzeczywistości i przyjęcie hipotezy dotyczącej kształ-

tu funkcji użyteczności. Dla potrzeb przejrzystości dalszej prezentacji zakładamy, że podatnicy mają *identyczne* funkcje użyteczności i że użyteczność wszystkich dóbr, w tym kolejnej jednostki dochodu nominalnego (pieniądza) – zgodnie z pierwszym prawem Gossena – maleje. Przyjmijmy także następujące oznaczenia:

y – dochód brutto
 t – podatek indywidualny
 T – całkowita suma podatku
 $y-t$ – dochód netto
 u – użyteczność całkowita

u' – krańcowa użyteczność dochodu ($\frac{du}{dy}$)

B – indeks dla podatnika „biednego”
 Z – indeks dla podatnika „zamożnego”

Równość ofiary absolutnej

Z warunku równości ofiary absolutnej wynika, że niezależnie od poziomu dochodu, absolutny ubytek użyteczności powstały wskutek opodatkowania musi być dla każdego podatnika identyczny. Czyli:

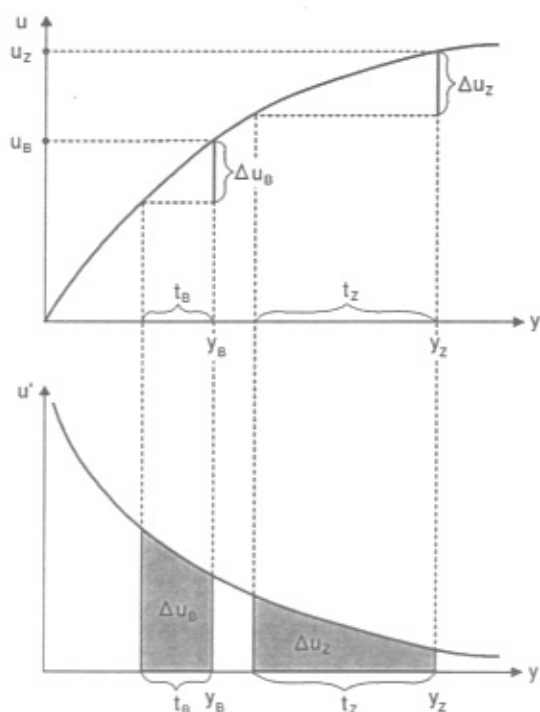
$$u(y) - u(y-T) = \text{const.}$$

Ilustrację graficzną tego postulatu przy założeniu dwóch podatników (biednego i zamożnego) przedstawia wykres 3.

Górny wykres przedstawia funkcję użyteczności całkowitej, wspólną (bo identyczną) dla dwóch podatników. Dolny z kolei jest funkcją użyteczności krańcowej. Podatnik biedny dysponuje dochodem brutto y_B , zaś podatnik zamożny dochodem y_Z . Odpowiednio podatnik biedny przed opodatkowaniem realizuje użyteczność dochodu u_B , zaś podatnik zamożny użyteczność wyższą, bo u_Z . Warunek równości ofiary absolutnej wymaga takiego podziału niezbędnej kwoty podatku T pomiędzy podatek t_B i t_Z , aby ubytek użyteczności z tego tytułu dla podatnika biednego i bogatego był w „jednostkach absolutnych” taki sam. Sytuację tę ilustruje na górnym wykresie równość odcinków Δu_B i Δu_Z , zaś na dolnym, równość zakreskowanych pól pod krzywą użyteczności krańcowej.

Na pierwszy rzut oka wyraźnie widać, że $t_B < t_Z$, czyli że udział biednego w całkowitym przychodzie podatkowym $T = t_B + t_Z$ jest znacznie mniejszy niż zamożnego. Taki rozkład obciążeń podatkowych jest skutkiem przyjętego przez nas założenia o malejących, wraz ze wzrostem dochodu, przyrostach użyteczności. Nietrudno zauważyć, że w przypadku stałych przyrostów, a więc liniowej funkcji użyteczności podział sumy podatku między biednego i zamożnego byłby równy ($t_B = t_Z$).

Wykres 3. Rozkład podatku przy założeniu równej ofiary absolutnej



W tym kontekście, z punktu widzenia teoretycznego, pojawia się kluczowe pytanie: czy z zasady równości ofiary absolutnej musi wynikać konieczność zastosowania *progresji podatkowej*? Otóż, jak wskazują analizy, taka możliwość istnieje, ale tylko w wyjątkowych okolicznościach. Progresję można uzasadnić jedynie w przypadku, kiedy elastyczność krańcowej użyteczności względem dochodu jest większa od jedności [Hinterberger, Müller, Petersen, 1987, s. 53]. Jest to jednak bardzo szczególny przypadek. Dlatego też można śmiało sformułować wniosek, iż w świetle równej ofiary absolutnej nie ma uzasadnienia dla powszechnego stosowania progresji podatkowej.

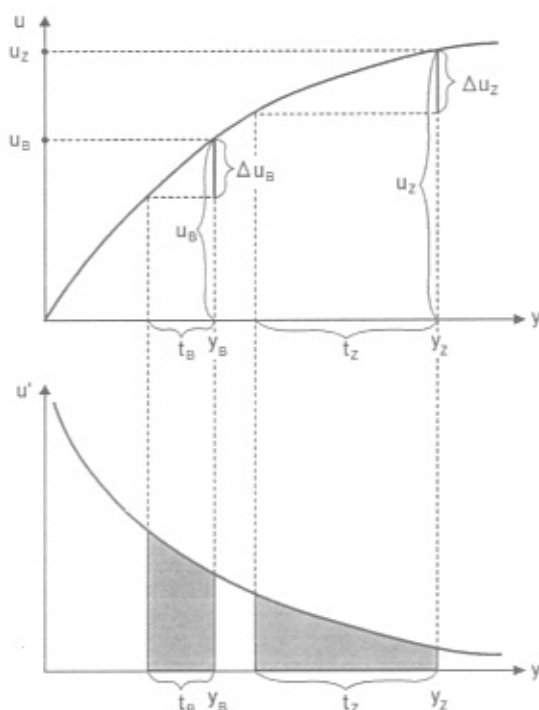
Równość ofiary względnej

Równość ofiary względnej wymaga takiego rozkładu podatków, aby niezależnie od osiągniętego poziomu dochodu, relacja pomiędzy ubytkiem użyteczności wskutek nałożenia podatku do całkowitej użyteczności przed opodatkowaniem była dla każdego podatnika identyczna. Czyli:

$$\frac{u(y) - u(y - t)}{u(y)} = const.$$

Postulat ten graficznie przedstawia wykres 4.

Wykres 4. Rozkład podatku przy założeniu równej ofiary względnej



Funkcje użyteczności zostały przeniesione z wykresu 3. Tym razem jednak rozdział zobowiązań podatkowych pomiędzy biednego i zamożnego określony jest przez równość ofiary mierzonej relacją ubytku użyteczności (Δu_B i Δu_Z) do całkowitej użyteczności dochodu brutto przed opodatkowaniem (u_B i u_Z). Także i w tym przypadku wyraźnie widać, że udział podatnika zamożnego t_Z w ogólnych przychodach podatkowych T jest większy niż podatek biednego t_B . Interesujące jest porównanie rozkładu obciążeń podatkowych wynikających z postulatu równości ofiary względnej i absolutnej. Otóż, jak wykazują analizy tego problemu, przy założeniu identycznych funkcji użyteczności, rozkład podatków według równej ofiary względnej prowadzi do większego spłaszczenia dochodów niż miałyby to miejsce w przypadku równej ofiary absolutnej [Hinterberger, Müller, Petersen, 1987, s. 55]. Oznacza to, że przy danym wpływie podatkowym i równości ofiary względnej podatek biednego jest niższy od tego, który musiałby on zapłacić w przypadku wyrównywania ofiary absolutnej; natomiast podatek zamożnego w tych samych okolicznościach jest wyższy.

Interesujące ciągle pozostaje pytanie: czy realizacja bardziej egalitarnego podziału w ramach równości ofiary względnej musi wymagać progresji podatkowej? Otóż – ku zdziwieniu samych autorów analizy – taka konieczność nie

występuje [Hinterberger, Müller, Petersen, 1987, s. 62]. Progresję można uzasadnić tylko w szczególnym przypadku, kiedy funkcja krańcowej użyteczności opada w tempie liniowym. Mówiąc innymi słowami, jest to ten szczególny przypadek, kiedy krańcowe przyrosty użyteczności są dodatnie, lecz coraz mniejsze, zaś tempo ich zmniejszania ma charakter liniowy. Podobnie więc, jak w wariancie ofiary absolutnej, postulat równości ofiary względnej nie może stanowić teoretycznego uzasadnienia dla powszechnej progresji podatkowej.

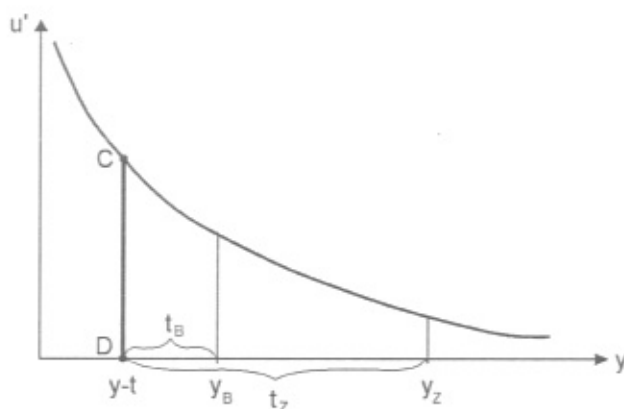
Równość ofiary krańcowej

Warunek równości ofiary krańcowej wymaga, aby krańcowa użyteczność dochodu po opodatkowaniu była dla każdego podatnika taka sama. Czyli:

$$u'(y - t) = \frac{du(y - t)}{dy} = \text{const.}$$

Ilustrację graficzną tego postulatu przedstawia wykres 5.

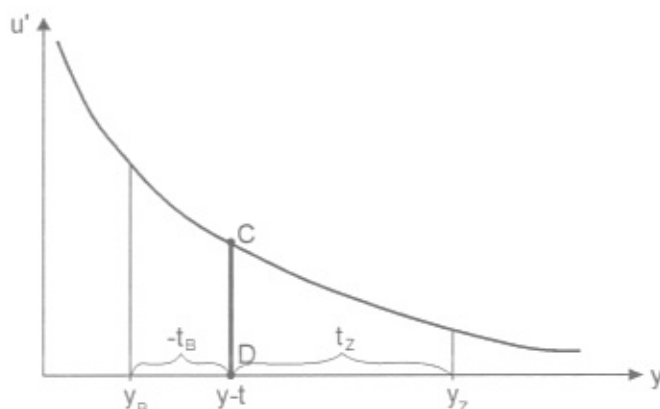
Wykres 5. Rozkład podatku przy założeniu równej ofiary krańcowej



Wykres przedstawia wspólną dla obydwu podatników funkcję użyteczności krańcowej. Przy danej strukturze dochodów założony wpływ podatkowy powinien wynieść: $T = t_Z + t_B$. Realizacja tego celu wymaga takiego rozłożenia podatku, aby krańcowa użyteczność dochodu netto biednego i bogatego była identyczna. Na wykresie ilustruje to odcinek CD. Zauważmy przy tym, że dochód brutto biednego y_B jest wyższy niż przeciętny dochód po opodatkowaniu $y-t$ obydwu podatników. Oznacza to, że zarówno podatnik biedny, jak i zamożny zapłacili podatek dodatni.

Jeśliby jednak dochód biednego był niższy niż przeciętny dochód po opodatkowaniu, to realizacja postulatu równości ofiary krańcowej łączyć się musi z podatkiem ujemnym, czyli transferem podatku od zamożnego do biednego. Sytuację tę ilustruje wykres 6.

Wykres 6. System podatkowo-transferowy w warunkach realizacji równości ofiary krańcowej



Dochód biednego y_B znajduje się poniżej dochodu przeciętnego. Aby wyrównać krańcową użyteczność dochodu biednego i zamożnego do przeciętnej, należy część podatku zamożnego przetransferować na rzecz biednego i tym samym podnieść jego dochód nominalny do przeciętnego poziomu $y-t$.

Wariant równości ofiary krańcowej prowadzi w rezultacie do całkowitego wyrównania dochodów netto po opodatkowaniu. Jest więc rozwiązaniem niwelującym rozpiętości dochodowe i dla realizacji tego celu, w odróżnieniu od dwóch poprzednich wariantów, wymaga silnej progresji podatkowej. Równomierny podział eliminuje jakąkolwiek motywację do działania; z tego też względu postulat równej ofiary krańcowej należy uznać za propozycję utopijną i wykluczyć z obszaru realnych zastosowań.

Teoria równej ofiary jest historycznie najwcześniejszą, systemową koncepcją rozwiązania problemu taryfy sprawiedliwej. Jej znaczenie w normatywnym nurcie teorii opodatkowania polega przede wszystkim na uniwersalności zasady, która leży u podstaw różnicowania podatków. Ze względu na atrakcyjność samej zasady przeżywa ona co jakiś czas okresy swego renesansu [Seidl, 1988, s. 93-99]. Zarzuty pod jej adresem skupiają się głównie na rygorystycznym założeniu oraz ograniczonych walorach aplikacyjnych.

Kontrowersje wokół reguły możliwości płatniczych i teorii równej ofiary zaowocowały w ramach ogólnej teorii opodatkowania próbą alternatywnych rozwiązań problemu taryfy efektywnej i sprawiedliwej. Jedną z ważniejszych prób stanowi teoria optymalnego opodatkowania.

Wnioski dla praktyki podatkowej

Przedstawione reguły legitymizowania podatków opierają się na dwóch różnych koncepcjach państwa. Reguła ekwiwalentności zakłada kontrolę państwa przez podatników. Państwo wytwarza taką ilość dóbr publicznych, która uprzednio została „uzgodniona” w określonych procedurach demokratycz-

nych; i tylko za tę „produkcję” państwo otrzymuje ekwiwalentną „zapłatę” w postaci podatków. Reguła możliwości płatniczych z kolei pozostawia państwo poza kontrolą podatników. Państwo legitymizuje nie sam pobór podatków, lecz skalę partycypacji podatników w danych, arbitralnie ustalonych *obciążeniach podatkowych*. Czy obciążenia te jako całość są zasadne czy nie, pozostaje już poza obszarem legitymalizacji.

Na tej podstawie można przyjąć, że reguła ekwiwalentności ma charakter zasady ogólnej; każdy podatek ekwiwalentny jest akceptowany, podczas gdy reguła możliwości płatniczych może być przydatna do legitymizacji konkretnego rodzaju podatku, i to tylko wówczas, jeśli w tle pojawi się argumentacja o charakterze ekwiwalentnej wymiany.

Pomimo zastrzeżeń pod adresem reguły ekwiwalentności, formułuję wniosek, że wszędzie tam, gdzie tylko istnieje szansa na ujawnienie się indywidualnych preferencji, należy posłużyć się ideą ekwiwalentu w celu uzasadnienia poboru podatku. Możliwości takie występują w stosunkowo dużym zakresie na szczeblu lokalnym oraz w odniesieniu do dóbr, które nie mają charakteru *czystych* dóbr publicznych (działa choćby częściowo zasada wyłączności konsumpcji, tak jak w przytoczonym przykładzie autostrad).

Podatki ekwiwalentne – w mojej ocenie – posiadają jeszcze jedną istotną cechę, która wyróżnia je w sensie pozytywnym spośród wszystkich innych podatków. Otóż, podatek ekwiwalentny oprócz tego, że jest sprawiedliwy jest równocześnie podatkiem ekonomicznie efektywnym. Podatek ekwiwalentny nie rodzi konfliktu pomiędzy poczuciem sprawiedliwości i wymogiem efektywności. Jest on bowiem akceptowany i dlatego właśnie dobrowolny. Tym samym nie zakłóca rynkowych motywów zachowań i nie generuje reakcji dostosowawczych po stronie podatników, które miałyby prowadzić do jego unikania. Jest więc neutralny względem mechanizmu rynkowego. W tym sensie można powiedzieć, że podatki ekwiwalentne spełniają wymóg ekonomicznej efektywności sformułowany w pierwszej zasadzie opodatkowania J.E. Stiglitz'a. Dostzegając znaczenie ekwiwalentnego opodatkowania, [James M. Buchanan, 1997, s. 124] konstatuje, iż: „Zadziwiające jest, jak mało zrozumienia, nawet dziś, napotyka idea, że podatki powinny być w ostatecznym rozrachunku traktowane jako „koszt” dóbr i usług publicznych, przysparzających korzyści podatnikom”. Bardziej dosadnie myśl tę wyraża [S. Homburg, 1997, s. 9] mówiąc: „Wszystkie podatki, które nie dają się uzasadnić regułą ekwiwalentności służą konsumpcyjnym celom książąt lub wygodzie biurokratów, nie przynoszą żadnych korzyści obywatelom, są nieuzasadnione i niesprawiedliwe”.

Nie podzielam także w pełni zarzutów pod adresem reguły możliwości płatniczych opartej na wnioskach równej ofiary. Po pierwsze, już sama zasada równej ofiary jest godna uznania i powinna znaleźć się w tle decyzji z obszaru polityki podatkowej. Decyzje podatkowe, oprócz efektów alokacyjnych, wywołują przecież ważne dla poczucia sprawiedliwości efekty redystrybucyjne. Po drugie, teoria równej ofiary (z wyłączeniem utopijnego wariantu ofiary krańcowej) dostarcza mocnych, teoretycznych argumentów przeciwko progresji podatkowej. Zauważmy, że w praktyce występuje powszechna tendencja

do stosowania nadmiernej progresji podatkowej i lansowania jej jako rozwiązania najbardziej społecznie sprawiedliwego¹. Mit ten – w obliczu ujawniających się negatywnych skutków progresji – jest coraz częściej przez rzeczywistość weryfikowany, co może oznaczać, iż racja powoli przesuwa się na stronę teorii.

W naukowych polemikach często wysuwana jest wątpliwość: czy odwoływanie się do klasycznych modeli legitymizujących podatki może mieć znaczenie dla bieżącej praktyki podatkowej? Są one oparte przecież na idealizujących założeniach, zaś wyzwania współczesności są od nich odmienne i tak różnorodne. Otóż – w moim przekonaniu – modele te mogą być bardzo przydatne w kształtowaniu strukturalnych cech systemu podatkowego. Zależy to jednak od logiki modelu i norm determinujących jego strukturę. Jeśli norma leżąca u podstaw modelu ma charakter uniwersalny, to jego wymowa – mimo aplikacyjnych ułomności – będzie aktualna niezależnie od miejsca i czasu. Jeśli model legitymizuje podatek odwołując się do doraźnego interesu, to jego znaczenie ograniczone jest do „tu i teraz”. Reguła ekwiwalentności i teoria równej ofiary należą niewątpliwie do konstrukcji o charakterze uniwersalnym.

Obserwacja bieżącej polityki podatkowej skłania do wniosku, iż znajduje się ona pod presją kompromisów politycznych podporządkowanych maksymalizacji dochodów budżetowych za wszelką cenę i w krótkim okresie. Tymczasem skutki opodatkowania (czyli skutki tych właśnie kompromisów) mają ze swej natury charakter długookresowy. Jeśli więc bieżące decyzje podatkowe będą trwale odbiegały od teoretycznie uogólnionych zasad sprawiedliwego i efektywnego opodatkowania, to ukształtowany na ich podstawie system podatkowy będzie musiał być systemem destrukcyjnym. Destrukcja dotknie przede wszystkim płaszczyzny wyboru pomiędzy konsumpcją bieżącą i przyszłą, a więc będzie źródłem zakłóceń procesów akumulacji kapitału i procesów rozwojowych oraz płaszczyzny wyboru pomiędzy czasem wolnym i czasem pracy, czyli zakłócony zostanie rynek pracy. W tym świetle uwidacznia się rola reguł legitymizujących podatki dla poprawności decyzji dotyczących struktury systemu podatkowego. Reguły te mogą pełnić rolę „latarni wczesnego ostrzegania” przed długofalowymi skutkami rozwiązań podatkowych podejmowanych w wirze doraźnych kompromisów. Mogą być one także punktem odniesienia do oceny bieżącej praktyki podatkowej. Oceniając klasyczne reguły legitymizowania podatków można wysunąć pogląd, iż ponad bezpośrednie walory aplikacyjne znacznie ważniejsze jest ich ogólne przesłanie. W tym tkwi znaczenie tych reguł dla praktyki podatkowej.

¹ Rząd w Polsce należy do gorliwych propagatorów i realizatorów tej idei. W programie wyborczym SLD i UP pt.: *Przywróćmy normalność – wygrajmy przyszłość* wydanym przez Koalicyjny Komitet Wyborczy w lipcu 2001 na stronie 6 sformułowana jest deklaracja: „Opowiadamy się za **progresywnym** systemem podatku dochodowego jako najbardziej sprawiedliwym i korygującym nadmierne rozpiętości dochodowe”.

Bibliografia

- Biała księga podatków, [1998], Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Buchanan J.M., [1997], *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, PWN, Warszawa.
- Cullis J., Jones P., [1992], *Public Finance and Public Choice*, Mc Graw-Hill Book Company, London.
- Grądalski F., [2002], *Kierunki racjonalizacji systemu finansów publicznych w Polsce*, *Ekonomista* nr 2.
- Hinterberger F., Müller K., Petersen H-G., [1987], „Gerechte” Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, *Finanzarchiv* nr 45.
- Homburg S., [1997], *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München.
- Lindahl E., [1919], *Positive Lösung, Gerechtigkeit der Besteuerung*, Lund.
- Mill J.St., [1848], *Principles of Political Economy*, za przedrukiem z 1987, wyd.: Augustus M. Kelley Publishers.
- Monissen M.G. [1990], *Das Wicksell – Lindahl – Steuerschema*, *Wirtschafts – Wissenschaftliches Studium*, nr 5.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., Kullmer L., [1993], *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, t. II, J. C. B. Mohr Verlag, Tübingen.
- Rawls J., [1971], *A Theory of Justice*, Cambridge, Harvard University Press.
- Seidl C., [1988], *Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips der Besteuerung*, *Steuer und Wirtschaft* nr 65.
- Smith A., [1954], *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, Warszawa.
- Stiglitz J.E., [1988], *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company, New York.
- Wicksell K., [1896], *Ein neues Prinzip der Gerechten Besteuerung*, w: *Finanztheoretische Untersuchungen*, Jena.