

I. ARTYKUŁY

ADAM MARIAŃSKI*

ZWOLNIENIA I ULGI W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH A ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

I. OPODATKOWANIE DOCHODU

Podatek dochodowy nie ma długiej tradycji. Był on wprowadzany sukcesywnie dopiero od XIX w., ale jego znaczenie istotnie wzrosło po II wojnie światowej¹, zarówno z punktu widzenia realizacji swojej funkcji fiskalnej, jak i możliwości redystrybucji dochodu. Polityka podatkowa wpływa na zróżnicowane cele opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Funkcja fiskalna nie jest jedynym wyznacznikiem zasad opodatkowania². Szerokie ujęcie dochodu podatkowego, a także realizacja celów redystrybucyjnych i stymulacyjnych skutkują wprowadzaniem licznych włączeń, zwolnień i ulg podatkowych. Z tych przyczyn współczesne podatki dochodowe cechuje znaczne skomplikowanie³.

Podatki dochodowe można podzielić na: unitarne, cedularne lub mieszane. W podatku unitarnym opodatkowany jest globalnie cały dochód podatnika na tych samych zasadach. Nie rozróżnia się źródeł przychodów. Natomiast podatek cedularny oznacza odrębne opodatkowanie dochodów z różnych źródeł. W podatku mieszanym najpierw opodatkowuje się przychody w poszczególnych cedułach wydzielonych według źródeł przychodów. Następnie od globalnego dochodu pobierany jest dodatkowy, najczęściej progresywny, podatek.

* Adam Mariański, Uniwersytet Łódzki,
amarianski@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>.

¹ Mariański (2018): 9.

² Mariański, Strzelec (2014): 95–105.

³ Mariański (2017): 177–215.

W wielu systemach podatkowych występuje cedularny model opodatkowania⁴. Źródła przychodu są dzielone na oddzielne kategorie, dla których mogą być ustalana odmienne zasady powstawania przychodu, rozliczania kosztów podatkowych, a także ustalania podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, a nawet różnego rodzaju preferencji podatkowych. Charakterystyczne jest przy tym wydzielenie przychodów i odmienne opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej, pracy oraz dochodów kapitałowych. Wyodrębnienie źródeł przychodów, określenie dla nich innych zasad rozliczania kosztów, ale także odmienne stawki podatkowe, prawa do ulg i zwolnień podatkowych mogą zniekształcać opodatkowanie według kryterium zdolności płatniczej⁵.

Za kryterium ustalania zdolności płatniczej przyjmowany jest zwykle dochód, rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania⁶. Z tych względów koszty uzyskania przychodów stanowią kluczowy element konstrukcji podatków dochodowych⁷. Normatywne ujęcie zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów, a także sposób stosowania przepisów w tym zakresie bezpośrednio wpływają na wysokość podatku. System podatków dochodowych w Polsce obejmuje zróżnicowane zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w zależności od źródła czy rodzaju przychodów, z którymi koszty te są związane. To także może wpływać na różną wysokość dochodu, a w konsekwencji podstawy opodatkowania dla osób znajdujących się w takiej samej sytuacji⁸. Konsekwencją takiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych może być konieczność korygowania wysokości obciążenia przez wprowadzanie odpowiednich ulg lub zwolnień podatkowych⁹.

Kształtowanie powstawania przychodu, jego kwalifikacja do określonego źródła, zasady rozliczania kosztów podatkowych mają zatem ogromne znaczenia dla powstania i momentu przypisania dochodu, a także jego wysokości¹⁰. Ustawodawca wykazuje ogromną pazerność¹¹ i próbuje opodatkować jak najszersze spektrum zdarzeń społecznych i gospodarczych. Prowadzi to do kreowania dochodu podatkowego, który nie zawsze jest tożsamy z zyskiem, przyśporzeniem majątkowym. Dlatego też w wielu sytuacjach ustawodawca musi korygować tak określoną podstawę opodatkowania przez wprowadzanie wielu włączeń, zwolnień i ulg podatkowych.

⁴ Siekman, Luijsterburg (2006): 316.

⁵ Szerzej: Mariański (2020c): 22–27.

⁶ Ustawodawca nie definiuje pojęcia dochodu, zob. Filipczyk (2015): 42 n.

⁷ Zob. także: Mariański (2009): 22–26; (2007): 5–9.

⁸ Mariański (2020a).

⁹ Mogą to być także inne konstrukcje pozwalające na preferencyjne opodatkowanie dochodu. Takim przykładem jest możliwość wspólnego rozliczania małżonków.

¹⁰ Dobrym przykładem są nieodpłatne świadczenia: Mariański, Nowak-Piechota (2014): 43–48.

¹¹ Gwiazdowski (2007): 81 n.

II. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA

W doktrynie prawa podatkowego także trudno znaleźć odrębną definicję sprawiedliwości podatkowej. Przyjmuje się jedynie, że każdy podatek powinien w taki sam sposób traktować wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych¹². Pełniejsze rozumienie tej zasady jest możliwe w połączeniu z zasadą powszechności oraz równości opodatkowania¹³. Stanowią one konkretyzację zasady sprawiedliwości podatkowej. Powszechność opodatkowania oznacza nałożenie ciężarów podatkowych na wszystkie podmioty, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy. Podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji powinny ponosić taki sam obowiązek (równość).

W literaturze, co do zasady, wyróżnia się sprawiedliwość poziomą i pionową. Ta pierwsza polega na nakładaniu identycznego obciążenia na podmioty, które znajdują się w takiej samej sytuacji¹⁴. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach.

Sprawiedliwość pozioma winna być fundamentalnym założeniem każdego systemu podatkowego¹⁵. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, nie może więc być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Odrzuca się sprawiedliwość formalną, czyli nieuwzględniającą sytuacji życiowej podatników¹⁶. Byłaby to równość pozorna, nie dla wszystkich bowiem taki sam podatek oznacza takie samo obciążenie. Podatnik z większym dochodem ponosiłby mniejszy ciężar niż osoba uboższa. Odrzucając sprawiedliwość formalną, na gruncie prawa dodaje się nakaz traktowania w jednakowy sposób jednostek należących do tej samej kategorii¹⁷.

W doktrynie prawa podatkowego¹⁸, co do zasady, panuje zgoda, że zasada sprawiedliwości poziomej wyznacza wszelkie standardy opodatkowania. Z tym zastrzeżeniem, że równe opodatkowanie osób w takiej sytuacji powinno być oparte na zasadzie zdolności płatniczej¹⁹.

III. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA A ZDOLNOŚĆ PŁATNICZA

Odzwierciedleniem sprawiedliwości poziomej i pionowej jest ukształtowanie się dwóch teorii: ekwiwalencji i zdolności płatniczej²⁰. Jednocześnie najczęściej konfrontuje się te zasady jako wzajemnie się wykluczające. W pierwszej

¹² Gomulowicz (2001): 27.

¹³ Mariański, Nykiel (2016): 1491–1492.

¹⁴ Nykiel (2018): 24.

¹⁵ Steuerle (2002): 259.

¹⁶ Nita (2013): 18.

¹⁷ Gomulowicz (2001): 12–13.

¹⁸ Gomulowicz (2010): 126.

¹⁹ Nita (2013): 23; Nykiel (2018): 26; Gomulowicz (2001): 59.

²⁰ Gomulowicz (1995): 102.

kolejności analizowana była zasada ekwiwalentności, a dopiero potem akceptację zyskała zasada zdolności płatniczej.

Teoria ekwiwalencji opiera się na założeniu adekwatności świadczeń państwa w stosunku do ponoszonego ciężaru podatkowego. Należy zwrócić uwagę, że początkowo służyła ona do wprowadzania podatku dochodowego, a następnie wyższego opodatkowania osób zamożnych²¹, albowiem przede wszystkim im państwo zapewniało bezpieczeństwo osobiste oraz ochronę majątku. Skoro posiadający majątek, którego zabezpieczeniem zajmowało się państwo, uzyskiwał wyższe korzyści, to musiał płacić wyższą daninę²². Podstawowym założeniem teorii ekwiwalencji jest idea państwa jako związku powołanego do realizacji wspólnych zadań. W związku z tym kto czerpie korzyści z działalności państwa, zobowiązany jest ponosić koszt takich usług. Występuje ekwiwalentność świadczeń: państwo otrzymuje wpływy podatkowe, a podatnik otrzymuje świadczenie wzajemne. Podatek zbliża się w swojej konstrukcji do ceny, a w najlepszym razie przybiera postać podatku celowego²³.

Trudno byłoby stosować zasady ekwiwalencji w czystej postaci: płaci tylko ten, kto korzysta. Wiele usług publicznych nie jest nakierowanych na konkretnych użytkowników, ale służy wszystkim obywatelom, jak np. polityka obronna czy zagraniczna. Przynależność do związku państwowego jest uzasadnieniem konieczności ponoszenia danin publicznoprawnych. Nie ma zatem znaczenia, czy podatnik czerpie z tego tytułu jakiegokolwiek korzyści.

Przyjmuje się, że zasada ekwiwalentności mogłaby stanowić podstawę do finansowania kosztów usług publicznych²⁴. Jednak wraz z rozrostem funkcji państwa stało się niemożliwe ustalenie wysokości tej ekwiwalentności. Brak mierników korzyści z usług dostarczanych przez państwo²⁵. Ponadto gdyby stosowano tę zasadę, niemożliwa stałaby się realizacja funkcji redystrybucyjnej²⁶, która współcześnie stała się jednym z wyznaczników opodatkowania dochodu²⁷.

Powyzsze problemy z zastosowaniem teorii ekwiwalencji doprowadziły do powszechnej akceptacji drugiej teorii opodatkowania, czyli zdolności płatniczej, którą współcześnie przyjmuje się za filar sprawiedliwego opodatkowania²⁸. Zgodnie z tą teorią wysokość opodatkowania winna być uzależniona od zdolności poniesienia ciężaru podatkowego, a tym samym dopuszcza ona różne opodatkowanie osób znajdujących się w odmiennych sytuacjach. Teoria zdolności płatniczej nie nawiązuje do ekwiwalentności świadczeń państwa, nawet na poziomie ogólnym. Podatnik, który korzysta w minimalnym zakresie (np. tylko z obronności), nie ma podstaw do żądania obniżenia swoich świadczeń. Wysokość jego ciężarów uzależniona jest od jego sytuacji osobistej, często

²¹ Mariański (2018): 9–26.

²² Nita (2013): 19.

²³ Gomułowicz, Mączyński (2016): 91.

²⁴ Gomułowicz (2001): 66.

²⁵ Nita (2013): 20.

²⁶ Gomułowicz (2001): 66.

²⁷ Nita (2017): 15.

²⁸ Nita (2017): 9 n.

będącej wynikiem tylko i wyłącznie jego pracowitości i talentów. Zasada ta nie uwzględnia zatem korzyści uzyskiwanych przez podatnika, a pozwala na nałożenie ciężarów w proporcji, na jaką pozwala jego osobista sytuacja. Państwo uzyskuje swobodę dysponowania dochodami podatkowymi, w tym także może je wydatkować na inne cele niż świadczenie usług publicznych (zwłaszcza redystrybucji dochodu).

Zasada zdolności płatniczej opiera się zatem na specyficznym postrzeganiu równości. W ujęciu poziomym wszyscy podatnicy znajdujący się w takiej samej sytuacji są traktowani tak samo (taka sama zdolność płatnicza). Natomiast w układzie pionowym możliwe jest traktowanie osób znajdujących się w innych sytuacjach nierówno (odmienna zdolność płatnicza związana z wysokością dochodu).

W doktrynie wskazuje się, że opodatkowanie zgodnie z zasadą zdolności płatniczej jest konsekwencją trzech regulacji zawartych w Konstytucji RP: sprawiedliwości społecznej (art. 2), równości wobec prawa (art. 32) oraz powszechności opodatkowania (art. 84)²⁹. Zasada sprawiedliwości podatkowej jest urzeczywistnieniem zasady sprawiedliwości społecznej. Wzmacniają ją kolejne dwie zasady. Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania „wszystkie podmioty bez wyjątku i różnicy powinny być zobowiązane do zapłacenia podatku, jeżeli w ich przypadku zostanie spełniona jedna z ustanowionych przez prawo podstaw do nałożenia podatku”³⁰. Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek nie jest ustanawiany dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy³¹. Jednocześnie z zasady równości wynika obowiązek traktowania podatników, którzy znajdują się w takich samych warunkach, w sposób jednakowy. Nie jest więc możliwe odmienne traktowanie pewnej grupy podatników bądź różnicowanie opodatkowania dochodu, gdy nie ma między tymi podmiotami bądź rodzajami dochodu dostatecznych różnic, które mogłyby to uzasadniać.

W doktrynie podkreśla się, że sprawiedliwość formalna nie uwzględnia sytuacji życiowej podatnika. Nie można identycznie traktować podatników znajdujących się w odmiennej sytuacji. Dla biednego obywatela obowiązek zapłaty takiej samej kwoty podatku, jak dla osoby posiadającej wielokrotnie większy majątek (dochód) prowadziłby do nierówności³². Sprawiedliwość pionowa prowadzi do nierównego opodatkowania nierównego dochodu lub majątku. Jedynie podatnicy znajdujący się w takiej samej sytuacji życiowej będą tak samo traktowani, czyli poniosą identyczny ciężar podatkowy. Przyjęcie dochodu za kryterium zwiększania obciążenia podatkowego oparte jest na założeniu, że sytuacja osoby otrzymującej większy dochód jest lepsza niż osoby o niższym dochodzie.

Odrzucając sprawiedliwość formalną, prawo podatkowe poszukuje indywidualizacji sytuacji podatnika. Powinny to być kryteria obiektywnie przesądza-

²⁹ Nita (2013): 18–19.

³⁰ Gomulowicz (2001): 34.

³¹ Orłowski (2013): 83.

³² Nita (2013): 18; Orłowski (2013): 44 n.

jące o zdolności płatniczej podatnika. Powszechnie przyjmowanym kryterium zdolności płatniczej jest dochód. Jednakże nie jest wcale takie oczywiste, że w ten sposób udaje się uchwycić obiektywnie zindywidualizowaną sytuację podatnika, która pozwala na ponoszenie wyższych ciężarów podatkowych. Dochód podatkowy nie jest tożsamy z zyskiem, dochodem ekonomicznym ani też aktywami pozostającymi do dyspozycji podatnika. Wpływa na to wiele czynników, w tym także pazerność ustawodawcy³³, który stara się opodatkować jak najszersze spektrum zjawisk społecznych i gospodarczych. Ponadto ustawodawca różnicuje wysokość i moment powstania dochodu w zależności od źródeł przychodów³⁴. W podatku ceduralnym powoduje to nierówność opodatkowania już w układzie horyzontalnym. W takiej sytuacji zachwiane zostaje podstawowe założenie zasady zdolności płatniczej równego opodatkowania osób w takiej samej sytuacji.

IV. ULGI I ZWOLNIENIA PODATKOWE

W doktrynie prawa podatkowego jednolicie przyjmuje się, że podstawowe elementy konstrukcyjne podatku to: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania oraz stawki³⁵. Ważnym, ale nie samoistnym elementem normy prawno-podatkowej są zwolnienia i ulgi podatkowe³⁶. Tym samym nie są one koniecznym elementem tej normy³⁷, jednakże we wszystkich podatkach ustawodawca wprowadza różnorodne zwolnienia i ulgi podatkowe.

Ze zwolnieniem podatkowym mamy do czynienia, gdy następuje wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu podatku określonej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienie przedmiotowe)³⁸. Zwolnienia mogą mieć także charakter mieszany. Adresat takiej normy jest określony ogólnie, a przedmiot abstrakcyjnie. Wyjątkowo mogą być to zwolnienia adresowane do konkretnych podmiotów³⁹.

Z kolei ulgi podatkowe to mechanizmy zmniejszające wysokość podatku w stosunku do przeciętnego⁴⁰. W doktrynie wskazuje się formy konstrukcyjne, jakie ulga może przybrać:

- obniżki podstawy opodatkowania,
- obniżki stawki podatkowej,
- obniżki kwoty podatku⁴¹.

³³ Gwiazdowski (2007): 81.

³⁴ Mariański (2020c).

³⁵ Brzeziński (1996): 21; Mastalski (1995): 52.

³⁶ Nykiel (1998): 173–180.

³⁷ Mariański, Nykiel (2016): 1498.

³⁸ Nykiel (2001): 300.

³⁹ Zob. Mariański (2015): 114 n.

⁴⁰ Brzeziński (1999): 37.

⁴¹ Nykiel (2002): 23.

Można zatem stwierdzić, że zwolnienie podatkowe oznacza definitywne wyłączenie podmiotowe bądź przedmiotowe spod opodatkowania. Ulga podatkowa oznacza z kolei zmniejszenie podatku do zapłaty. Należy ulgę podatkową odróżniać od ulgi w zapłacie podatku⁴². Ustawodawca ma bardzo dużą swobodę w kształtowaniu elementów konstrukcyjnych podatków, w tym zwłaszcza wprowadzania ulg i zwolnień podatkowych⁴³. Swoboda ta nie jest jednak nieograniczona, przede wszystkim bowiem ograniczają ją zasady sprawiedliwości podatkowej, powszechności i równości opodatkowania.

Z punktu widzenia zakresu badawczego niniejszego artykułu istotne są cele i funkcje zwolnień i ulg podatkowych⁴⁴. Oczywiście można dokonywać różnego rodzaju klasyfikacji, ze względu na ich cele i funkcje. Włodzimierz Nykiel wyodrębnia:

- ulgi i zwolnienia gospodarcze,
- ulgi i zwolnienia społeczne,
- inne ulgi i zwolnienia⁴⁵.

W podatku dochodowym od osób fizycznych istnieje bardzo szeroki katalog zwolnień i ulg podatkowych⁴⁶. Niektóre z nich wprost są określane jako zwolnienia (art. 21 u.p.d.f.). W przypadku ulg zwykle nie używa się takiego określenia, wskazując na pomniejszenie podstawy opodatkowania (np. art. 26 ust. 1 pkt 6 – wydatki osoby niepełnosprawnej) lub podatku (np. art. 27f – ulga na małoletnie dziecko). I w końcu niektóre zawierają inne mechanizmy korekty podatku, np. wspólne rozliczenie małżonków (art. 6 ust. 2) bądź rodzica samotnie wychowującego dzieci (art. 6 ust. 4).

Ulg i zwolnienia gospodarcze mają w większości przypadków charakter stymulacyjny (np. pobudzenia inwestycji, zwiększenia oszczędności itp.). Ze względu na zakres rozważanych zagadnień pominię tę kategorię zwolnień i ulg. Istotne jest, w jakim zakresie ustawodawca wykorzystuje pozostałe kategorie, w szczególności jakie jest uzasadnienie ich wprowadzania. O ile nie powinna budzić większych wątpliwości ulga termomodernizacyjna (art. 26h), o tyle zwolnienie przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz umów zlecenia, otrzymane przez podatnika do ukończenia 26 roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł (art. 21 ust. 1 pkt 148 u.p.d.f.) może już powodować zasadnicze wątpliwości.

Ulg i zwolnienia społeczne mają za zadanie realizować różne społecznie uzasadnione cele. W szczególności mogą one mieć charakter socjalny, gdy państwo wspiera zaspokajanie określonych potrzeb podatnika⁴⁷, jak np. zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 u.p.d.f. dla:

- świadczenia pomocy materialnej dla uczniów i osób uczestniczących w innych formach kształcenia, pochodzące z budżetu państwa, budżetów jed-

⁴² Morawski (2002): 178.

⁴³ Morawski (2003): 97 n.

⁴⁴ Nykiel (2002a): 189 n.

⁴⁵ Nykiel (2002a): 191.

⁴⁶ Szerzej: Nykiel (2002).

⁴⁷ Morawski (2003): 82.

nostek samorządu terytorialnego oraz ze środków własnych szkół przyznane na podstawie przepisów o systemie oświaty oraz inne stypendia za wyniki w nauce, których zasady przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania (pkt 40);

– dodatki do rent rodzinnych dla sierot zupełnych, wypłacone na podstawie odrębnych przepisów (pkt 64);

– wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1000 zł (pkt 67);

– kwoty jednorazowej pomocy finansowej wypłaconej ofiarom prześladowań hitlerowskich przez Fundację Polsko-Niemieckie Pojednanie (pkt 73);

– świadczenia z pomocy społecznej (pkt 79);

– dodatek kombatancki oraz dodatek za tajne nauczanie przyznawane na podstawie odrębnych przepisów (pkt 98) i wiele innych⁴⁸.

Jednakże nie tylko ulgi i zwolnienia mogą wpływać na ostateczną wysokość obciążenia podatkowego. Możliwe jest wprowadzanie mechanizmów korygujących podstawę opodatkowania, ale także w połączeniu z ulgami podatkowymi. Przykładowo ustawodawca wprowadza szczególne zasady opodatkowania małżonków, rodzin wielodzietnych bądź samotnie wychowujących dzieci, próbując indywidualizować obciążenia podatkowe. Inna jest bowiem sytuacja rodziny z jednym dzieckiem, a rodziny z trojgiem dzieci i jednym pracującym rodzicem. Nie są to w rzeczywistości ulgi stymulacyjne. Nie jest ich celem albo nie jest wyłącznym celem wspieranie wielodzietności. Będzie to raczej dostosowanie ciężaru podatkowego do sytuacji tych podatników. Stąd wspólne rozliczanie małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci (art. 6) oraz ulgi na wydatki osób niepełnosprawnych (art. 26 ust. 1 pkt 6) czy też ulga na małoletnie dzieci (art. 27f). Ustawodawca poszukuje indywidualizacji obciążeń podatkowych podatników (rodzin), zgodnie z ich zdolnością podatkową.

Do trzeciej kategorii ulg i zwolnień należy w szczególności zaliczyć takie, które mają charakter techniczny. Dotyczy to zwłaszcza korygowania zbyt szeroko ujętego przychodu, a w konsekwencji opodatkowania dochodu podatkowego, który nie jest tożsamy z rzeczywistym przysporzeniem majątkowym. Wobec szerokiego ujęcia dochodu podlegającego opodatkowaniu ustawodawca musi kazuistycznie zwalniać z opodatkowania takie przysporzenia, których żaden rozsądny człowiek nie uznawał za powodujące wzrost masy majątkowej podatnika. Można wskazać przykładowo na określone w art. 21 ust. 1 u.p.d.f. zwolnienie:

– wartości ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór (pkt 10);

⁴⁸ Przytoczono wybrane zwolnienia w celu pokazania ich zróżnicowanego charakteru. Mariański (2020b): 410–422.

– wartości otrzymanego ubioru reprezentacyjnego i sportowego członka polskiej reprezentacji olimpijskiej i paraolimpijskiej oraz członka polskiej reprezentacji na igrzyska głuchych i światowe igrzyska Olimpiad Specjalnych (pkt 10a);

– świadczeń rzeczowych i ekwiwalentów za te świadczenia, przysługujących na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (pkt 11);

– ekwiwalentów pieniężnych za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność (pkt 13);

– diet i innych należności za czas: podróży służbowej pracownika oraz podróży osoby niebędącej pracownikiem – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju (pkt 16) oraz wiele innych.

Brak tych zwolnień prowadziłby do nierównego opodatkowania osób w podobnych sytuacjach, a zatem zwolnienie przysporzenia z tytułu zwrotu za strój służbowy, który jest obowiązkowy tylko na niektórych stanowiskach, przywraca równość opodatkowania. Tym samym te ulgi są niezbędne, aby przywrócić sprawiedliwość opodatkowania. Jednakże koncepcja szeroko ujętego dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych powoduje, że bardzo łatwo jest popełnić błąd przeoczenia. Jeżeli ustawodawca w kazuistycznych zwolnieniach nie wymienia świadczenia, które nie stanowi przysporzenia dla podatnika, to dojdzie do niewspółmiernego opodatkowania. Z drugiej strony zbyt szerokie zwolnienia mogą doprowadzić do nieuzasadnionego uprzywilejowania niektórych grup podatników.

V. ULGI I ZWOLNIENIA PODATKOWE JAKO ODSTĘPSTWO OD ZASADY POWSZECHNOŚCI I RÓWNOŚCI

Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania „wszystkie podmioty bez wyjątku i różnicy powinny być zobowiązane do zapłacenia podatku, jeżeli w ich przypadku zostanie spełniona jedna z ustanowionych przez prawo podstaw do nałożenia podatku”⁴⁹. Konieczne jest zatem obciążenie bez wyjątków wszystkich podmiotów, u których występuje zjawisko stanowiące przedmiot opodatkowania⁵⁰. Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek nie jest ustanawiany dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich, u których występuje

⁴⁹ Gomulowicz (2001): 34.

⁵⁰ Orłowski (2013): 83.

zjawisko rodzące obowiązek podatkowy⁵¹. Za odstępstwo od tej zasady uważa się przede wszystkim wprowadzanie w konstrukcji danego, konkretnego podatku ulg, zwolnień czy innych typów przywilejów podatkowych⁵². Jednak z naruszeniem zasady powszechności opodatkowania będziemy mieć do czynienia dopiero wtedy, kiedy odmienne traktowanie przez ustawodawcę pewnej grupy podatników niż pozostałych, mimo niewystępowania między nimi na tyle istotnych różnic, nie jest uzasadnione⁵³. Ma to znaczenie dla oceny celowości wprowadzania poszczególnych kategorii ulg i zwolnień podatkowych.

Każda instytucja podatkowa powinna być oceniana w zakresie jej zgodności z zasadą równości i powszechności opodatkowania. W szczególności należy zbadać, czy ustawodawca dokonał zróżnicowania praw lub obowiązków podmiotów, podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji⁵⁴. Jeśli ustawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, należy zbadać, czy takie odmienne traktowanie może zostać potraktowane jako dopuszczalne. Możliwe jest bowiem odmienne traktowanie podmiotów, które odznaczają się cechami wspólnymi, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

1) odstępstwa od zasady równości muszą mieć charakter relewantny, co oznacza, że muszą być w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści;

2) waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi być zbilansowana z interesami, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych, a wprowadzone zróżnicowanie musi pozostawać w uzasadnionej proporcji do wagi naruszonych interesów;

3) podmioty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi, które uzasadniają odmienne traktowanie podmiotów podobnych⁵⁵.

Należy podkreślić, że z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego⁵⁶ wynikają trzy kryteria, które mogą uzasadniać odstępstwa od wymogu równego traktowania:

- 1) racjonalność;
- 2) proporcjonalność;
- 3) sprawiedliwość dokonywanego zróżnicowania.

O naruszeniu zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu poziomym nie zawsze będzie wskazywało wyższe obciążenie podatkowe podatników niż innych podmiotów charakteryzujących się takim samym poziomem dochodów.

⁵¹ Gomulowicz, Mączyński (2016): 331.

⁵² Kosek-Wojnar (2012): 85.

⁵³ Gomulowicz (2003): 21.

⁵⁴ Gomulowicz (2013): 56.

⁵⁵ Wyrok TK z 23 marca 2010 r., K 63/07, OTK 2010, nr 3, poz. 25, cz. 3: pkt 6.5 uzasadnienia.

⁵⁶ Wyrok TK z 3 września 1996 r., K 10/96, OTK 1996, nr 4, poz. 33; także wyroki TK: z 16 grudnia 1997 r., K 8/97, OTK 1997, nr 5/6, poz. 70; z 6 marca 2001 r., K 30/00, OTK 2001, nr 2, poz. 34; z 16 listopada 2010 r., K 2/10, OTK-A 2010, nr 9, poz. 102.

Tym samym można różnicować opodatkowanie osób o takich samych dochodach, o ile uzasadnione jest to zróżnicowaną sytuacją osobistą podatnika. Dlatego w pełni dopuszczalne są ulgi i zwolnienia podatkowe, których celem jest indywidualizacja obciążeń podatkowych. W ten sposób ustawodawca próbuje skorygować zasady ogólne opodatkowania dochodu, aby obciążenia podatkowe zostały nałożone zgodnie z możliwościami podatnika. W tym celu wprowadza między innymi zwolnienia oraz ulgi o charakterze socjalnym⁵⁷.

W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiał się pogląd, że zwolnienia i ulgi podatkowe są odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej⁵⁸. Jednak szczęśliwie ten sposób rozumowania został porzucony, albowiem zwolnienia oraz ulgi podatkowe, które nie naruszają zasady równości wobec prawa, nie są żadnym przywilejem podatkowym⁵⁹. Stanowią one standard będący elementem normatywnego przedmiotu opodatkowania⁶⁰.

Oczywiście w wąskim ujęciu, zrelatywizowanym do danego podatku, są odstępstwem od powszechności opodatkowania⁶¹. Jednakże jeżeli są skierowane do grupy osób znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej bądź prawnej, to nie mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości opodatkowania. Ponadto istnieje cała grupa zwolnień i ulg o charakterze technicznym, które mają za zadanie skorygowanie szeroko ujętego przychodu, a w konsekwencji: dochodu. Takie ulgi i zwolnienia przywracają opodatkowanie zgodne z zdolnością płatniczą, a tym samym realizują zasadę sprawiedliwości podatkowej.

Jednakże należy zwrócić uwagę, że niektóre kategorie zwolnień mogą budzić zasadnicze zastrzeżenia co do zgodności z omawianymi zasadami. Uchwalając w 2019 r. zwolnienie dochodów osób fizycznych do 26 roku życia, ustawodawca zdecydował się wprowadzić preferencje podatkowe niezwiązane ze szczególną sytuacją podatnika, która winna determinować jego zdolność płatniczą. Brak rzeczywistego uzasadnienia w projekcie ustawy celu wprowadzenia tego zwolnienia, a także wejście regulacji w życie w trakcie roku, tuż przed wyborami parlamentarnymi, pozwalają uznać, że ma ono charakter arbitralnej decyzji władcy podatkowego, a być może stanowi próbę przekupstwa politycznego. W takiej sytuacji kończy się swoboda ustawodawcy w kreowaniu zasad opodatkowania dochodu, gdyż prowadzi to do nierównego opodatkowania w układzie horyzontalnym. Dowolność zwalniania według takich kategorii, jak rasa, wiek czy płeć, prowadzi do naruszenia konstytucyjnie chronionych wartości w każdym społeczeństwie demokratycznym. Wszystkie zwolnienia muszą realizować zasadę równości i sprawiedliwości, a ich zakres nie może prowadzić do naruszenia zasady powszechności opodatkowania.

⁵⁷ Nita (2017): 22.

⁵⁸ Wyrok NSA z 12 czerwca 1992 r., SA/P 596/92, POP 1993, nr 3, poz. 46; Głosa Smoktunowicza (1995): 9 n.; Mariański (2004): 10–15.

⁵⁹ Brzeziński (2000): 187–190.

⁶⁰ Dzwonkowski (1999): 3; Mariański, Nykiel (2016).

⁶¹ Nykiel (2002): 78.

VI. ZWOLNIENIA I ULGI PODATKOWE JAKO INSTRUMENT PRZYWRACANIA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

Dowolne ukształtowanie podstawy opodatkowania może prowadzić do odmiennego opodatkowania osób znajdujących się w takiej samej sytuacji, mimo że dochód ustalony zgodnie z obowiązującymi regulacjami będzie taki sam. Nie wystarczy zatem tylko oprzeć teoretycznych założeń zdolności opodatkowania na równym opodatkowaniu dochodu. Należy w każdym przypadku dokonać analizy, w jaki sposób został on ustalony, a tym samym wziąć pod uwagę wszystkie elementy kształtujące podstawę opodatkowania. Ustawodawca nie może w sposób arbitralny kształtować wysokość ostatecznego obciążenia podatkowego, a tak czyni w wielu elementach determinujących jego wysokość.

Współcześnie przyjmuje się, że sprawiedliwy podatek to taki, w którego konstrukcji uwzględnia się zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego. Musi to być zdolność obiektywna dotycząca zindywidualizowanej sytuacji tego podmiotu. Ponieważ ustawodawca wprowadza bardzo szerokie pojęcie przychodu w podatku dochodowym⁶², a następnie dość dowolnie reguluje zasady ustalania dochodu⁶³, a nawet i stawek podatkowych, próbuje więc korygować te reguły przez wprowadzanie rozlicznych zwolnień i ulg podatkowych. Ma to dostosować obciążenie osoby fizycznej (rodziny) do jego sytuacji osobistej. Należy jednak podać w wątpliwość takie działania w celu zapewnienia sprawiedliwego opodatkowania. W pierwszej kolejności konieczna jest bowiem zmiana zakresu opodatkowania (pojęcie przychodu), ustalania dochodu (koszty podatkowe), odmiennego opodatkowania różnych dochodów (zryczałtowane formy opodatkowania, podatki liniowe, skale podatkowe), wyłączenia opodatkowania minimów dochodowych (kwoty wolne od opodatkowania), a następnie sprawdzenie, czy mamy do czynienia z koniecznością korekty w celu zapewnienia sprawiedliwego opodatkowania, zwłaszcza w układzie horyzontalnym.

Wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych w wielu sytuacjach jest przy tym koniecznym warunkiem dążenia do sprawiedliwego opodatkowania, zgodnie z zasadą zdolności płatniczej. Takie ulgi i zwolnienia nie mogą być uznawane za wyjątek, a zwłaszcza odstępstwo od zasady równości opodatkowania. One wręcz mają na celu realizację zasady sprawiedliwości podatkowej.

Korygowanie ciężaru podatkowego przez wprowadzanie zwolnień i ulg podatkowych w wielu przypadkach zmierza do korygowania innych elementów kształtujących wysokość ciężaru podatkowego, tak aby zapewnić sprawiedliwe opodatkowanie. Wydaje się jednak, że nie jest możliwe opodatkowanie dochodu jako realizacji zasady sprawiedliwego opodatkowania, czyli zgodnie ze zdolnością podatkową. Nie zapewnią tego nawet rozliczne zwolnienia i ulgi podatkowe. Zasadniczy problem polega na wadliwej konstrukcji podatku do-

⁶² Mariański (2020c).

⁶³ Zob. także Mariański (2020b).

chodowego od osób fizycznych oraz arbitralności podejmowanych przez ustawodawcę decyzji, które skutkują nierównym opodatkowaniem osób znajdujących się w takiej samej sytuacji.

- Brzeziński, B. (1999a). Prawo podatkowe. Toruń.
- Brzeziński, B. (1996b). Prawo podatkowe. Zarys wykładu. Toruń.
- Brzeziński, B. (2000). Glosa do wyroku SN z dnia 7 maja 1997 r., III RN 22/97. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2: 187–190.
- Dzwonkowski, H. (1999). Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji. Glosa 6: 1–6.
- Filipczyk, H. (2015). Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego. Kwartalnik Prawa Podatkowego 2: 39–55.
- Gomułowicz, A. (1995). Postulat sprawiedliwości a system podatkowy. Monitor Podatkowy 4: 102–105.
- Gomułowicz, A. (2001). Zasada sprawiedliwości podatkowej. Warszawa.
- Gomułowicz, A. (2003). Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny. Warszawa.
- Gomułowicz, A. (2010). Zasady podatkowe, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego. Tom 3: Prawo daninowe. Warszawa: 99–130.
- Gomułowicz, A. (2013). Podatki a etyka. Warszawa.
- Gwiazdowski, R. (2007). Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje. Warszawa.
- Kosek-Wojnar, M. (2012). Zasady podatkowe w teorii i praktyce. Warszawa.
- Mariański, A. (2004). Wykładnia przepisów o ulgach i zwolnieniach podatkowych w orzecznictwie sądowym. Glosa 4: 10–15.
- Mariański, A. (2007). Koszty uzyskania przychodów. Wykładnia przepisów. Prawo i Podatki 11: 5–9.
- Mariański, A. (2009). Nowa koncepcja normatywna kosztów uzyskania przychodów, [w:] Systemowa reforma podatków dochodowych. Warszawa: 22–26.
- Mariański, A. (2017). Income taxes, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (eds.), Polish Tax System: Business Opportunities and Challenges. Warszawa: 177–215.
- Mariański, A. (2018). Krótka historia opodatkowania dochodu. Kwartalnika Prawa Podatkowego 3: 9–26.
- Mariański, A. (2020a). Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych. Studia Prawno-Ekonomiczne 116: 79–97.
- Mariański, A. (2020b). Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Wiesławowi Miemiec. Warszawa: 410–422.
- Mariański, A. (2020c). Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych. Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 10: 22–27.
- Mariański, A., Nowak-Piechota, A. (2014). Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych. Glosa do wyroku TK z 8 lipca 2014, K 7/13. Przegląd Podatkowy 11: 43–48.
- Mariański, A., Nykiel, W. (red.) (2015). Komentarz do ustawy o podatku dochodowym osób prawnych. Gdańsk.
- Mariański, A., Strzelec, D. (2014). Podatki dochodowe, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), Zagadnienia ogólne prawa podatkowego. Łódź: 95–105.
- Mastalski, R. (1995). Wprowadzenie do prawa podatkowego. Warszawa.
- Morawski, W. (2002). Pojęcie ulgi podatkowej w Ordynacji podatkowej, [w:] Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego. Toruń: 175–188.
- Morawski, W. (2003). Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym. Gdańsk.

- Nita, A. (2013). Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania. *Toruński Rocznik Podatkowy* 2013: 16–30.
- Nita, A. (2017). Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 4: 9–27.
- Nykiel, W. (1998). Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia), [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*. Toruń: 173–180.
- Nykiel, W. (2001). Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne), [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego. prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*. Wrocław: 298–304.
- Nykiel, W. (2002a). Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego*. Toruń: 189–195.
- Nykiel, W. (2002b). Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku. Warszawa.
- Nykiel, W. (red.) (2018). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa.
- Nykiel, W., Mariański, A. (2016). Komentarz do art. 217, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom 2: Komentarz do art. 87–243*. Warszawa: 1482–1499.
- Orłowski, J. (2013). Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia, *Studia Prawnoustrojowe* 22: 80–85.
- Siekman, P., Luijsterburg, N. (2006). Personal income taxation in the Netherlands. *Bulletin for International Taxation*: 313–317.
- Steuerle, C.E. (2002). And equal (tax) justice for all? [w:] J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr. (eds.), *Tax Justice: The Ongoing Debate*. Washington: 253–282.

EXEMPTIONS AND RELIEFS FROM PERSONAL INCOME TAX AND THE PRINCIPLE OF TAX EQUITY

Summary

The tax legislator has a great deal of freedom when shaping the structural elements of taxes, in particular the introduction of tax rebates and exemptions. The catalogue of such breaks and exemptions on personal income tax is very wide and the reasons for their establishment are very diverse. One of the reasons is the need to exclude from taxation revenues that fall within the broadly defined tax base, and do not constitute a financial asset for the taxpayer. Others have the task of correcting the tax base to ensure taxation in accordance with the criterion of the ability to pay rule. They can also have a stimulating or even redistributive character. It is therefore necessary to consider the reasons for introducing such an extensive catalogue of tax exemptions and rebates in personal income tax. It is particularly important to determine whether the assumption of tax income as a determinant of the ability to pay rule can ensure fair taxation, especially without having to make adjustments through tax rebates and exemptions.

Keywords: tax fairness; the ability to pay tax rule; tax rebates and exemptions