

Adam MARIĄŃSKI*

 <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>

SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA W ZAKRESIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Abstrakt

Przedmiot badań: Ustawodawca podatkowy ma dużą swobodę w kształtowaniu obciążeń podatkowych. Nie powinno to jednak prowadzić do nieuzasadnionego różnicowania sytuacji podatników, zwłaszcza do odmiennego opodatkowania osób znajdujących się w takiej samej sytuacji. Skutkowałoby to bowiem naruszeniem zasady sprawiedliwości podatkowej. W doktrynie prawa podatkowego powszechnie uznaje się zasadę zdolności płatniczej jako fundament sprawiedliwego opodatkowania. Ustawodawca powinien poszukiwać indywidualizacji osobistej sytuacji podatnika, aby pobór podatku nastąpił z uwzględnieniem możliwości poniesienia tego ciężaru.

Cel i metoda badawcza: Celem badawczym było sprawdzenie, jak założenia sprawiedliwego opodatkowania są realizowane na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Przedmiotem analizy jest przy tym jeden z elementów kształtujących podstawę opodatkowania, czyli koszty uzyskania przychodów. W tym celu zastosowano metodę empiryczno-dogmatyczną.

Wyniki: Przeprowadzona analiza wykazała, że zasada zdolności płatniczej nie jest uwzględniana przez ustawodawcę w procesie kształtowania dochodu, a tym samym indywidualnego obciążenia podatkowego. Zasady rozliczania kosztów podatkowych są arbitralnie określane przez ustawodawcę w ramach władztwa daninowego. Prowadzi to do niesprawiedliwego opodatkowania już w układzie horyzontalnym (sprawiedliwość pozioma).

Słowa kluczowe: opodatkowanie dochodu, sprawiedliwość pozioma, zdolność płatnicza.

1. Wstęp

Podatek dochodowy nie ma długiej tradycji, gdyż był wprowadzany w wielu państwach sukcesywnie dopiero od końca XIX w., ale jego znaczenie istotnie wzrosło po II wojnie światowej¹, zarówno z punktu widzenia realizacji swojej

* Dr hab., prof. UŁ, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego; e-mail: amarianski@wpia.uni.lodz.pl

¹ A. Mariański, *Krótką historia opodatkowania dochodu*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/3, s. 9–26.

funkcji fiskalnej, jak i możliwości redystrybucji dochodu. Należy pamiętać, iż to polityka podatkowa wpływa na zróżnicowane cele opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a funkcja fiskalna nie jest jedynym wyznacznikiem zasad opodatkowania². Może to także mieć znaczenie dla kształtowania elementów konstrukcyjnych tego podatku.

Charakterystyczne dla podatków obciążających osoby fizyczne jest szerokie ujęcie dochodu podatkowego³. Współczesne podatki dochodowe cechuje przy tym znaczne skomplikowanie⁴, na co znaczący wpływ ma realizacja innych niż fiskalne celów.

Celem niniejszego opracowania jest analiza zróżnicowania kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych⁵, w szczególności w odniesieniu do poszczególnych źródeł przychodów. Przy czym nie będę szeroko rozwijał, poruszanego w innej publikacji⁶, aspektu sprawiedliwości opodatkowania w zależności od źródła przychodów. Odniesienie się do tego zróżnicowania będzie miało jednak znaczenie w zakresie swobody ustawodawcy w określaniu zasad rozliczania kosztów uzyskania przychodów. A w konsekwencji także swobody, czy może nawet i arbitralności ustawodawcy podatkowego w różnicowaniu zasad rozliczania kosztów uzyskania przychodów. Pozwoli to dokonać oceny podatku dochodowego w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej w aspekcie kosztów podatkowych.

2. Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych

Co do zasady podatki dochodowe możemy podzielić na: unitarne, cedularne lub mieszane. W podatku unitarnym mamy opodatkowany globalnie cały dochód podatnika na takich samych zasadach, a co za tym idzie nie rozróżniamy źródeł przychodów. Z kolei podatek cedularny oznacza odrębne opodatkowanie

² A. Mariański, D. Strzelec, *Podatki dochodowe w: W. Nykiel, M. Wilk (red.), Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 95–105.

³ L. Kleczkowski, *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009/3–4, s. 53–78; H. Filipczyk, *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2015/2, s. 39–55.

⁴ A. Mariański, *Income Taxes*, w: W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Polish tax system. Business Opportunities and Challenges*, Warszawa 2017, s. 177–215.

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.).

⁶ A. Mariański, *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego* 2020/12.

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 podatek, najczęściej progresywny.

Dominującym rozwiązaniem jest cedularny model opodatkowania⁷. Źródła przychodu są dzielone na oddzielne kategorie, dla których mogą być ustalane odmienne zasady powstawania przychodu, rozliczania kosztów podatkowych, a także ustalania podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, a nawet różnego rodzaju preferencji podatkowych. Tym samym konstrukcja odrębnych źródeł przychodów w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zasadniczo nie odróżnia się od rozwiązań w innych systemach.

Rozróżnienie źródeł przychodów nie jest podziałem dychotomicznym, ponieważ podatnicy mogą uzyskiwać dochody pochodzące z różnych źródeł przychodów. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 10 u.p.d.o.f. ustawodawca wyróżnia dziesięć źródeł przychodów.

Przyporządkowania konkretnego przychodu do właściwego dla niego źródła wywołuje wiele wątpliwości interpretacyjnych⁸. Przychód podatnika może zostać zaklasyfikowany tylko do jednego źródła. Nie jest zatem dopuszczalna sytuacja, w której ten sam przychód będzie zaliczony częściowo do jednego źródła przychodów, a częściowo do innego źródła. Tym samym już prawidłowe przypisanie przychodu do jednego ze źródeł będzie miało decydujące znaczenie dla kształtowania kosztów podatkowych, a w konsekwencji wysokości obciążenia podatkowego.

3. Dochód jako podstawa opodatkowania

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody podatnika, poza tymi, w odniesieniu do których nie stosuje się przepisów tej ustawy oraz dochodów zwolnionych⁹. Polski ustawodawca nie definiuje pojęcia dochodu, a jedynie określa sposób jego obliczenia: przychody pomniejszone o koszty ich uzyskania¹⁰. Dlatego **przychód oraz**

⁷ P. Siekman, N. Luijsterburg, *Personal Income Taxation in the Netherlands*, Bulletin for International Taxation 2006, s. 316.

⁸ A. Mariański, *Źródła przychodów...*

⁹ W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015.

¹⁰ B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, w: B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 177.

koszty jego uzyskania są podstawowymi kategoriami służącymi ustaleniu dochodu jako podstawy opodatkowania¹¹. Determinuje to z kolei ostateczną wysokość obciążenia podatkowego.

Ponieważ ustawodawca dokonał kategoryzacji przychodów ze względu na źródło je tworzące, tym samym dla ustalenia podstawy opodatkowania konieczne jest ustalenie:

- 1) czy osoba fizyczna osiągnęła przysporzenie, które może być klasyfikowane jako przychód podatkowy;
- 2) do jakiego źródła przychodów należy ten przychód zaliczyć;
- 3) czy taki przychód nie jest zwolniony od opodatkowania;
- 4) czy istnieje możliwość opodatkowania zryczałtowanego (podatek od przychodów ewidencjonowanych; karta podatkowa);
- 5) w przypadku braku możliwości bądź braku wyboru zryczałtowanego opodatkowania konieczne jest ustalenie, jakie są zasady ustalania kosztów podatkowych dla tego źródła przychodów;
- 6) obliczony w ten sposób dochód może być, w zależności od źródła przychodów, opodatkowany według różnych stawek.

Jako wykraczające poza zakres badawczy, pomijam możliwość wyboru stawki przez podatnika (podatek liniowy, skala podatkowa), a także istniejące zwolnienia podatkowe oraz możliwości pomniejszenia podstawy opodatkowania o ulgi podatkowe. Dalsze rozważania będą koncentrować się na problematyce kosztów uzyskania przychodów.

4. Koszty uzyskania przychodów

Nie ulega wątpliwości, że omawiany podatek ze względu na przedmiot i podstawę opodatkowania jest podatkiem dochodowym. Podstawą opodatkowania w takim podatku jest dochód, który ewentualnie może być pomniejszony o pewne odliczenia, np. darowizny. Oznacza to, że zasadą jest opodatkowanie rzeczywiście osiągniętego dochodu, a nie przychodu¹². Oczywiście jest to dochód „podatkowy”, który może odbiegać od dochodu rzeczywistego¹³ między innymi dlatego, że ustawodawca wyłącza niektóre koszty z katalogu kosztów uzyskania przychodów.

¹¹ A. Mariański (red.), A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2016, s. 24 i nast.

¹² Niektóre kategorie przychodów opodatkowane są zryczałtowanym podatkiem od przychodu, czyli bez uwzględniania poniesionych kosztów (np. odsetki).

¹³ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 27.

Podstawową zasadą podatku typu dochodowego jest jednak pomniejszanie przychodu o koszty stanowiące koszty uzyskania przychodów, a wszelkie wyjątki od tej zasady należy interpretować w taki sposób, by jak najmniejszy był zakres włączeń tychże kosztów. W innym wypadku mielibyśmy do czynienia z podatkiem typu przychodowego¹⁴. Oczywiście taki podatek jest możliwy do wprowadzenia, ale wymaga to innej jego konstrukcji, w tym stawek podatkowych¹⁵.

Ustawa dla każdego źródła przychodów określa **odmienne zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów bądź konkretnego przychodu**. Tym bardziej istotne jest właściwe przyporządkowanie przychodu do właściwego źródła. Możemy wskazać na trzy główne metody rozliczania kosztów uzyskania przychodów bądź przychodu, które zostały przyjęte w obowiązującej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych: koszty rzeczywiście poniesione; koszty limitowane ustawowo; metody mieszane.

4.1. Koszty rzeczywiście poniesione

Najszerzej zostały określone **koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej**, co znalazło swój wyraz w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Kosztami uzyskania przychodów są zatem koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych odpowiednio w art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.

Uznanie danego kosztu za koszt uzyskania przychodów uwarunkowane jest łącznym spełnieniem następujących przesłanek:

- 1) koszt powinien zostać definitywnie poniesiony,
- 2) w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów,
- 3) nie może znajdować się w katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów.

Taka definicja budzi duże wątpliwości, zwłaszcza w zakresie uznania, kiedy mamy do czynienia z kosztem poniesionym w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów¹⁶. Można byłoby wyobrazić sobie inny sposób zdefiniowania tych kosztów, np. jako koszty poniesione w in-

¹⁴ **A. Mariański**, *Koszty uzyskania przychodów. Wykładnia przepisów*, Prawo i Podatki 2007/11, s. 5–9.

¹⁵ **R. Gwiazdowski**, *Postulat zastąpienia podatku CIT podatkiem przychodowym*, Zeszyty Gospodarcze ZPP 2020/1, s. 83–104.

¹⁶ **W. Nykiel, A. Mariański** (red.), *Komentarz...*, s. 465 i nast.

teresie przedsiębiorstwa czy też w celu prowadzenia działalności gospodarczej¹⁷. Niemniej można przyjąć, iż prawidłowa wykładnia obowiązującej definicji oraz racjonalne określanie związku między kosztami a prowadzeniem działalności gospodarczej pozwala na szerokie ich ujęcie w wyniku podatkowym.

Należy jednak pamiętać, iż ustawodawca dość swobodnie określa zasady rozliczania kosztów w czasie¹⁸, a także, jakie koszty nie będą rozpoznawane jako koszty podatkowe. Katalog zawarty w art. 23 ustawy jest systematycznie rozbudowywany. Zmiany są często wynikiem arbitralnych decyzji projektodawców, w tym dowolnego określania zaliczalności kosztów¹⁹.

Pomimo powyższych wad definicyjnych, rozchwianego orzecznictwa sądów administracyjnych²⁰, zmieniającego się zakresu wyłączeń z kosztów, możemy przyjąć, że w stosunku do innych źródeł przychodów i tak mamy do czynienia z najszerszym zaliczaniem poniesionych kosztów do kosztów podatkowych.

Podobne zasady rozliczania kosztów zgodnie z art. 22 oraz 23 u.p.d.f. dotyczą **działów specjalnych produkcji rolnej** oraz przychodów ze **źródła najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy** o podobnym charakterze, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Ponadto, jak wynika z art. 30e ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., w stosunku do źródła przychodu z **odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c** podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw (art. 19) a kosztami nabycia lub udokumentowanymi kosztami wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania (art. 22 ust. 6c i 6d), powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych (art. 22h ust. 1 pkt 1), dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. Także w tym przypadku rozliczamy koszty rzeczywiście poniesione, a jedynie pomniejszone o wcześniej zaliczone do kosztów odpisy amortyzacyjne.

¹⁷ A. Mariański, *Nowa koncepcja normatywna kosztów uzyskania przychodów*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, Warszawa 2009, s. 22–26.

¹⁸ A. Mariański, *Rozliczanie kosztów podatkowych według przepisów prawa podatkowego czy bilansowego*, *Przegląd Podatkowy* 2011/8, s. 22–28; A. Mariański, *Rozliczanie kosztów w czasie a rachunkowość*, *Glosa do wyroku NSA z 9.12.2011, II FSK 1091/10*, *Monitor Podatkowy* 2012/6, s. 47–49.

¹⁹ Takim klasycznym przykładem jest ograniczenie wysokości odpisów amortyzacyjnych samochodów osobowych (do 150 000 zł) czy też wskazania limitu 75% wydatków związanych z ich eksploatacją – art. 23 ust. 1 pkt 4 oraz 46a u.p.d.f.

²⁰ A. Mariański, *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego sposobu rozumienia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu w podatkach dochodowych*, *Przegląd Podatkowy* 2006/6, s. 13–17.

Należy zatem uznać, że w zakresie powyżej wskazanych źródeł przychodów podatnicy mają prawo ujmowania rzeczywiście poniesionych kosztów związanych z tymi kategoriami przychodu. Wątpliwości budzi nie tylko sposób określenia definicji kosztów podatkowych (art. 22), ale przede wszystkim dowolność z wyłączenia kosztów (art. 23). Dlatego nawet w zakresie tych źródeł należy pamiętać, że ustawodawca ma bardzo dużą dowolność w ustalaniu podstawy opodatkowania poprzez ograniczanie zaliczalności określonych kategorii kosztów bądź odraczanie w czasie ich rozliczenia.

4.2. Ograniczenia w rozliczaniu kosztów podatkowych

4.2.1. Stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta

Zgodnie z art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f., koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej wynoszą 250 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3000 zł – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej²¹.

Mamy zatem ustawowo limitowane zasady rozliczania kosztów, bez możliwości uznania kosztów rzeczywiście poniesionych przez podatnika. Przy czym limity te są ustalone dowolnie, w ramach pełnej swobody ustawodawcy. W szczególności bez wykazania przesłanek adekwatności do rzeczywiście poniesionych wydatków limituje koszty dla przychodów z omawianego źródła (art. 22 ust. 2). Nie sposób bowiem ustalić, w jaki sposób wyliczono limit kosztów.

Bardzo dobrą ilustracją wolności w ustalaniu limitu kosztów dla przychodów z tego źródła jest ich stosunek do średniego miesięcznego wynagrodzenia.

²¹ Dodatkowe limity: 4 500 zł za rok podatkowy z tytułu więcej niż jednego stosunku; 3 600 zł, gdy podatnik ma inne miejsce zamieszkania niż zakład pracy; w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę; 5 400 zł, gdy łącznie spełnione są dwa wcześniejsze warunki.

TABELA 1: *Relacja kosztów uzyskania przychodu do średniego wynagrodzenia*

Rok	Wysokość kosztów pracowniczych (zł)	Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku za dany rok (zł)	Relacja (w przybliżeniu do drugiej liczby po przecinku) (%)
2007	111,25	2 880,97	3,86
2008	111,25	3 174,08	3,50
2009	111,25	3 319,88	3,35
2010	111,25	3 434,62	3,24
2011	111,25	3 604,68	3,09
2012	111,25	3 728,36	2,98
2013	111,25	3 837,20	2,90
2014	111,25	3 980,24	2,80
2015	111,25	4 121,41	2,70
2016	111,25	4 277,03	2,60
2017	111,25	4 530,47	2,46
2018	111,25	4 852,29	2,30
2019	111,25/250,00 (od 1.10.2019)	do września 5 084,56 od października 5 604,25	2,19/4,46
2020	250,00	5330,48 (na koniec lutego 2020 r.)	4,69

Źródło: opracowanie własne.

Przez wszystkie lata rosły wynagrodzenia, ale także rzeczywiście ponoszone koszty ich uzyskania (np. koszty podróży), a ustawodawca ich nie waloryzował. Dopiero przed wyborami 2019 r. podjęto próbę realizacji obietnic z poprzednich wyborów parlamentarnych. Otwarta pozostaje kwestia, kiedy nastąpi kolejne podniesienie tych limitów, albowiem ustawa nie przewiduje mechanizmu automatycznej waloryzacji.

4.2.2. Działalność wykonywana osobiście

Art. 13 u.p.d.o.f., traktujący o przychodach z działalności wykonywanej osobiście, wprowadza dalszy podział kategorii przychodów, od których uzależnia się zasady ustalania kosztów uzyskania przychodu.

Pierwszą podkategorią są źródła wymienione w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8, do których należą m.in. przychody:

- z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu;
- przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników i inkasentów należności publicznoprawnych²².
- przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło.

W tych przypadkach **koszty uzyskania przychodu określa się w wysokości 20% uzyskanego przychodu**, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenia chorobowe. Jeżeli jednak podatnik udowodni, że poniósł wyższe koszty niż wynikające z zastosowania tej normy procentowej, to **przyjmuje się koszty faktycznie poniesione** (art. 22 ust. 10).

Drugą podkategorią są przychody z działalności duchownych, osiągnięte z innego tytułu niż umowa o pracę, przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, oraz przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych. W przypadku tej podkategorii koszty uzyskania przychodu ustala się w wysokości określonej dla źródła stosunek pracy (art. 22 ust. 2 pkt 1 lub 2).

Ustawodawca z jednej strony wprowadza niskie zryczałtowane koszty dla drugiej grupy źródeł, ale z drugiej pozwala na stosunkowo wysokie rozliczanie kosztów ryczałtowych dla pierwszej grupy. Tylko dla niej jednocześnie przewiduje możliwość ujęcia rzeczywiście poniesionych kosztów.

4.2.3. Metody mieszane

W przypadku **źródła przychodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, w tym odpłatnego zbycia praw majątkowych** innych niż wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, zostało ono rozdzielone na art. 17 (**przychody z kapitałów pieniężnych**) oraz art. 18 (**przychód z praw majątkowych**).

²² Wymieniono tylko przykładowe kategorie bez uwzględniania szczegółowych warunków, w których taki sposób obliczenia kosztów ma zastosowanie.

4.2.3.1. Przychody z kapitałów pieniężnych

Artykuł 22 ustawy zawiera rozbudowane przepisy dotyczące ustalenia kosztów w przypadku zbycia udziałów lub akcji w spółce kapitałowej (spółce komandytowo-akcyjnej). Objęcie udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część skutkuje powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z koncepcją dwuetapowego opodatkowania tego rodzaju transakcji, późniejsze zbycie tych udziałów (akcji) bądź wkładów również podlega opodatkowaniu. W związku z tym konieczną regulacją jest unormowanie dotyczące ustalenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu ich odpłatnego zbycia.

Zgodnie z art. 22 ust. 1f zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w takiej sytuacji uzależnione są od przedmiotu wkładu, w zamian za który objęto zbywane udziały (akcje) bądź wkłady:

- 1) objęcie udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – kosztem jest nominalna wartość objętych udziałów z dnia ich objęcia,
- 2) objęcie udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – kosztem jest przyjęta dla celów podatkowych wartość składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikająca z ewidencji i ksiąg przedsiębiorstwa, określona na dzień objęcia tych udziałów (nie wyższa jednak niż wartość nominalna z dnia objęcia).

Art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f. określa z kolei, że koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na **nabycie waluty wirtualnej** oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej.

We wszystkich powyżej opisanych przychodach kosztem uzyskania przychodu są **poniesione koszty**. Jedyne objęcie udziałów lub akcji bądź wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny, w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, skutkuje powstaniem przychodu na moment och objęcia. Jednak wartość nominalna tych praw będzie kosztem przy ich zbyciu. Nie mamy zatem do czynienia z podwójnym opodatkowaniem, ale z dwufazowym rozliczeniem przychodu i kosztów. Przy czym w obydwu sytuacjach kosztem podatkowym będą rzeczywiście poniesione koszty.

4.2.3.2. Przychody z praw majątkowych

Zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f., za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw. Jak natomiast wskazuje art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f., koszty uzyskania niektórych przychodów określa się:

- z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego – w wysokości 50% uzyskanego przychodu;
- z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną – w wysokości 50% uzyskanego przychodu;
- z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe.

Warto przy tym podkreślić, że w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa powyżej, nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej (85 528 zł).

Ustawodawca wprowadza **bardzo preferencyjne ustalenie zryczałtowanych kosztów** uzyskania przychodu – 50%. Jeżeli jednak podatnik udowodni, że poniósł wyższe koszty niż wynikające z zastosowania tej normy procentowej, to przyjmuje się koszty faktycznie poniesione (art. 22 ust. 10a w zw. z ust. 10). W takiej sytuacji nie znajduje zastosowania limit górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej.

Jednocześnie ustawodawca określa, które **prawa autorskie są na tyle twórcze, aby korzystać z tak wysoko określonych kosztów ryczałtowych**. W art. 22 ust. 9b wymienia rodzaje działalności, które mogą korzystać z niższego opodatkowania, poprzez obniżenie dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania. Wyliczenie to opiera się na archaicznym zestawieniu, wynikającym z przepisów o prawach autorskich i pokrewnych z 1994 r. Całkowicie dowolnie przyjmuje, że działalnością artystyczną jest sztuka cyrkowa, ale już nie przy-

chody z działalności w branży kreatywnej, grafiki użytkowej, IT czy twórców gier. Brak uzasadnienia kryteriów przyznania szczególnych przywilejów podatkowych w oczywisty sposób narusza reguły równego traktowania.

5. Sprawiedliwość podatkowa

W filozofii nie znajdziemy jednego i spójnego rozumienia sprawiedliwości²³. Zasadniczych wątpliwości nie budzi jedynie taka reguła, zgodnie z którą należy jednakowo traktować jednostki należące do tej samej kategorii²⁴. Sformułowanie na tym poziomie ogólności nie wskazuje jednak, co należy rozumieć przez równe traktowanie, a tym bardziej, w jaki sposób należy określać zasady podziału na różne kategorie²⁵.

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 ekonomicznych²⁶. Dodatkowo lepsze rozumienie tej zasady jest możliwe w połączeniu z zasadą powszechności oraz równości opodatkowania²⁷. 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 przedmiotu dzieli się sprawiedliwość podatkową na: poziomą i pionową. Ta pierwsza polega na nakładaniu takiego samego obciążenia na podmioty, które znajdują się w takiej samej sytuacji²⁸, a druga dopuszcza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach. Przy czym sprawiedliwość pozioma winna być fundamentalnym założeniem każde-

²³ Zob. przykładowo dwie fundamentalne prace, w których autorzy diametralnie odmiennie rozumieją pojęcie sprawiedliwości: **J. Rawls**, *Teoria sprawiedliwości*, Warszawa 2009; **R. Nozick**, *Anarchy, State, and Utopia*, Basic Books 2013.

²⁴ **Z. Ziemiński**, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996; **Ch. Perelman**, *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959.

²⁵ **A. Gomułowicz**, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 12–13.

²⁶ *Ibidem*, s. 27.

²⁷ **A. Mariański**, **W. Nykiel**, *Komentarz do art. 217*, w: **M. Safjan**, **L. Bosek** (red.), *Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, s. 1491–1492.

²⁸ **W. Nykiel** (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 24.

go społeczeństwa²⁹. Każdy jest równy wobec prawa, a tym samym nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Przy czym odrzuca się sprawiedliwość formalną, czyli nieuwzględniającą sytuacji życiowej podatników³⁰. Byłaby to równość pozorna, bowiem nie dla wszystkich taki sam podatek oznacza takie samo obciążenie. Podatnik z większym dochodem ponosiłby mniejszy ciężar niż osoba uboższa. Przyjmuje się, że równe opodatkowanie osób w takiej sytuacji powinno być oparte na zasadzie zdolności płatniczej³¹. Można zatem różnicować opodatkowanie osób o takich samych dochodach, o ile uzasadnione jest to zróżnicowaną sytuacją osobistą podatnika.

Nie będę w tym miejscu rozwijał historii opodatkowania podatkiem dochodowym³², w tym wyboru jednej z dwóch teorii sprawiedliwego opodatkowania dochodu: ekwiwalencji bądź zdolności płatniczej³³. Współcześnie, właściwie jednolicie, przyjmuje się jako fundament opodatkowania dochodu korzystanie z zasady zdolności płatniczej. Wysokość opodatkowania winna być uzależniona od zdolności poniesienia ciężaru podatkowego, a tym samym dopuszcza ona różne opodatkowanie osób znajdujących się w odmiennych sytuacjach. Wysokość ciężarów uzależniona jest od sytuacji osobistej podatnika.

Zasada zdolności płatniczej ma charakter abstrakcyjny, a jej skonkretyzowanie musi następować w odniesieniu do konkretnych podatków. Konieczne jest stosowanie różnych kryteriów służących ustaleniu zdolności poniesienia konkretnego ciężaru daninowego³⁴. W celu realizacji zasad sprawiedliwego opodatkowania, opartego na zasadzie zdolności płatniczej, prawo podatkowe poszukuje indywidualizacji sytuacji podatnika. Powinny to być kryteria obiektywnie przesądzające o zdolności poniesienia ciężaru podatkowego przez podmiot opodatkowania. W podatkach dochodowych powszechnie przyjmowanym kryterium jest dochód.

²⁹ C.E. Steuerle, *And Equal (Tax) Justice for All?*, w: J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr. (red.), *Tax justice. The ongoing debate*, Waszyngton 2002, s. 259.

³⁰ A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013.

³¹ A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 12–13.

³² A. Mariański, *Krótko...*, s. 9–26.

³³ A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, Monitor Podatkowy 1995/4, s. 102.

³⁴ H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2006, s. 75.

6. Zakres władztwa daninowego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny sporadycznie kwestionuje zakres swobodnego kształtowania przez ustawodawcę podatkowego władztwa daninowego. Następstwem swobody, jaką ustawodawca ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, w tym w szczególności wysokości nakładanych danin³⁵. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie pozostaje w zasadzie poza jego kognicją³⁶, który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne³⁷. Trybunał wyraża pogląd, zgodnie z którym wartością konstytucyjną jest nakaz ochrony równowagi budżetowej i stanu finansów publicznych. Od zapewnienia tychże zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów³⁸.

Dlatego stanowienie prawa, a więc także wybór najwłaściwszych wariantów legislacyjnych jest rolą parlamentu³⁹. Trybunał Konstytucyjny jest powołany jedynie do badania, czy parlament nie narusza przy tym norm, zasad i wartości ustanowionych w Konstytucji. Nie jest natomiast właściwy do oceny słuszności czy celowości działań ustawodawcy, bo pozostaje to w ramach politycznej swobody działań parlamentu, za którą ponosi on odpowiedzialność przed elektoratem. Do kompetencji ustawodawcy należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowanie takich rozwiązań prawnych, które jego zdaniem będą najlepiej służyły realizacji tych celów. Dopiero gdy ustawodawca wyjdzie poza granice swobody działania i naruszy określoną normę, zasadę lub wartość konstytucyjną, dopuszczalna jest ingerencja Trybunału Konstytucyjnego.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r.⁴⁰ stwierdzono, że powoływanie się na ogólne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej,

³⁵ Postanowienie TK z 2.12.2015, Ts 321/14.

³⁶ Wyrok TK z 27.02.2002, K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.

³⁷ Wyrok TK z 18.11.2014, K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

³⁸ Zob. np. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156.

³⁹ Wyrok TK z 19.07.2007, K 11/06.

⁴⁰ Wyrok z 18.07.2013, SK 18/09.

w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daniowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych. Dlatego charakter i zakres naruszeń praw podstawowych podatnika doprowadził do uznania przepisów regulujących opodatkowanie przychodów z nieujawnionych źródeł za niekonstytucyjne⁴¹.

W kolejnym orzeczeniu TK stwierdzono, że granice dla działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa⁴². W szczególności wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁴³. Prawodawca, przyznając jednostkom określone uprawnienia, nie może określać kręgu osób uprawnionych w sposób dowolny. Musi on przyznać dane uprawnienie wszystkim podmiotom charakteryzującym się daną cechą istotną. Zasada równości zakłada jednocześnie różne traktowanie podmiotów różnych, tj. podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej. Równość wobec prawa to zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości, należy w pierwszej kolejności rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji prawnej.

7. Dowolność ustalania kosztów podatkowych a sprawiedliwość podatkowa

Zasadniczo można przyjąć, iż w podatku dochodowym od osób fizycznych dochodem jest nadwyżka przychodów pomniejszona o koszty zaliczane przez ustawodawcę do kosztów uzyskania przychodów. Oczywiście może to być jedna reguła dla wszystkich źródeł przychodów bądź może być różnicowana dla poszczególnych rodzajów przychodów.

⁴¹ A. Mariański, *Glosa do wyroku TK z dnia 18.07.2013, SK 18/09*, Monitor Podatkowy 2013/11, s. 46–50.

⁴² Wyrok TK z 8.10.2013, SK 40/12.

⁴³ Wyrok TK z 20.10.1998, K 7/98.

Wcześniej omawiane zasady rozliczania kosztów podatkowych, w zależności od źródła przychodu, przynoszą wiele wątpliwości w zakresie ich zgodności z regułami sprawiedliwego opodatkowania. O ile bowiem koszty rzeczywiście poniesione, np. dla działalności gospodarczej, kształtują dochód podatkowy zbliżony do rzeczywiście osiągniętego⁴⁴, to inne reguły, w tym ryczałtowe rozliczanie kosztów, budzi zasadnicze dylematy. Poza czysto fiskalną funkcją trudno ustalić, dlaczego ustawodawca określił bardzo niskie ryczałty dla przychodów ze stosunku pracy, w dodatku przez wiele lat nie waloryzowane. Z drugiej strony, z jakich powodów preferuje przychody z działalności wykonywanej osobiście, m.in. określając ryczałtowe koszty dla przychodów z umów zlecenia. I w końcu bardzo wysokie, stanowiące połowę przychodu, koszty z korzystania z praw autorskich. W dodatku dowolnie określa krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania z tej preferencji. Należy jednak podkreślić, że ustawodawca musi uzasadnić dokonywane różnicowanie. W innym wypadku naruszyłyby zasadę równości, a to wyłącza sprawiedliwe opodatkowanie.

Nie wystarczy zatem tylko oprzeć teoretycznych założeń zdolności podatkowej 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. Nie jest takie oczywiste, że ustawodawcy udaje się uchwycić obiektywnie zindywidualizowaną sytuację podatnika, która pozwala na ponoszenie różnych ciężarów podatkowych. Zresztą można mieć wątpliwości, czy takie kryterium jest w ogóle brane pod uwagę w procesie legislacyjnym.

8. Podsumowanie

Swoboda ustawodawcy nie jest nieograniczona, bowiem nie może prowadzić do nieuzasadnionego traktowania podatników w odmienny sposób. Dowolne ukształtowanie podstawy opodatkowania może skutkować różnicowaniem ciężaru podatkowego osób znajdujących się w takiej samej sytuacji, nawet gdy przychód, czyli wartość przysporzenia podatnika, będzie taki sam. Sam sposób ustalania podstawy opodatkowania – dochodu, może prowadzić do odmiennego opodatkowania osób znajdujących się w takiej samej sytuacji, czyli posiadających taką samą zdolność płatniczą.

⁴⁴ Poza wątpliwościami definicyjnymi, można mieć jedynie zastrzeżenia co do rozliczania przychodów należnych, a nie faktycznie uzyskanych.

Analizując tylko jeden z elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego, można dojść do wniosku, że polski podatek dochodowy od osób fizycznych narusza konstytucyjne zasady sprawiedliwego opodatkowania. Oczywiście dla ostatecznej oceny systemu opodatkowania dochodu niezbędna jest analiza pozostałych regulacji kształtujących wysokość obciążenia w tym podatku.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.).

Opracowania

Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, w: B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 176–190.

Brzeziński B., Olesińska A., *Prawo podatkowe. Część szczegółowa*, Toruń 2001.

Filipczyk H., *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2015/2, s. 39–55.

Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995.

Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, *Monitor Podatkowy* 1995/4, s. 102–105.

Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

Gwiazdowski R., *Postulat zastąpienia podatku CIT podatkiem przychodowym*, *Zeszyty Gospodarcze ZPP* 2020/1, s. 83–104.

Kleczkowski L., *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009/3–4, s. 53–78.

Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2006.

Mariański A., *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego sposobu rozumienia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu w podatkach dochodowych*, *Przegląd Podatkowy* 2006/6, s. 13–17.

Mariański A., *Glosa do wyroku TK z dnia 18.07.2013, SK 18/09*, *Monitor Podatkowy* 2013/11, s. 46–50.

Mariański A., *Income Taxes*, w: W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Polish tax system. Business Opportunities and Challenges*, Warszawa 2017, s. 177–215.

Mariański A., *Koszty uzyskania przychodów. Wykładnia przepisów*, *Prawo i Podatki* 2007/11, s. 5–9.

Mariański A., *Krótką historią opodatkowania dochodu*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2018/3, s. 9–26.

Mariański A., *Nowa koncepcja normatywna kosztów uzyskania przychodów*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, Warszawa 2009, s. 22–26.

Mariański A., *Rozliczanie kosztów podatkowych według przepisów prawa podatkowego czy bilansowego*, *Przegląd Podatkowy* 2011/8, s. 22–28.

- Mariański A.**, *Rozliczanie kosztów w czasie a rachunkowość, Glosa do wyroku NSA z 9.12.2011, II FSK 1091/10*, Monitor Podatkowy 2012/6, s. 47–49.
- Mariański A.**, *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2020/12 (w druku).
- Mariański A., Krajewska A., Nowak-Piechota A., Wilk M.** (red.), *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2016.
- Mariański A., Nykiel W.**, *Komentarz do art. 217*, w: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, s. 1483–1499.
- Mariański A., Strzelec D.**, *Podatki dochodowe*, w: W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 95–105.
- Nita A.**, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013.
- Nozick R.**, *Anarchy, State, and Utopia*, Basic Books 2013.
- Nykiel W.** (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Nykiel W., Mariański A.** (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015.
- Perelman Ch.**, *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959.
- Rawls J.**, *Teoria sprawiedliwości*, Warszawa 2009.
- Siekman P., Luijsterburg N.**, *Personal Income Taxation in the Netherlands*, Bulletin for International Taxation 2006, s. 313–317.
- Steuerle C.E.**, *And Equal (Tax) Justice for All?*, w: J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr. (red.), *Tax justice. The ongoing debate*, Washington 2002, s. 253–282.
- Ziemiński Z.**, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 9 grudnia 2011, II FSK 1091/10.
- Wyrok TK z 20 października 1998, K 7/98.
- Wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.
- Wyrok TK z 27 lutego 2002, K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.
- Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33.
- Wyrok TK z 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156.
- Wyrok TK z 19 lipca 2007, K 11/06.
- Wyrok TK z 18 lipca 2013, SK 18/09.
- Wyrok TK z 8 października 2013, SK 40/12.
- Wyrok TK z 18 listopada 2014, K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

Adam MARIAŃSKI

TAX JUSTICE RULE IN THE SCOPE OF TAX DEDUCTIBLE COST IN PERSONAL INCOME TAX

Abstract

Background: The tax legislature has a lot of freedom in shaping the tax burden. However, this should not lead to unjustified differentiation of taxpayers' situations, in particular to different taxation of persons in an equal situation. This would result in a breach of the principle of tax justice. In income taxes, the determinant of fair taxation is taxpayer solvency based on income criterion. In the doctrine of tax law, the 'ability to pay' rule is the basis for the principle of fair taxation. The tax legislature should seek to assess a taxpayer's personal situation in order to assess the tax according to his/her ability to pay.

Research purpose and methods: The aim of this research is to analyze how the theoretical assumption of fair taxation is accomplished in the personal income tax act. The object of this research is one of the elements, which shape tax basis – tax deductible costs. This will make it possible to determine whether the 'ability to pay' principle is taken into account by the legislature in the process of assessing income by considering an individual's tax burden. The research was carried out predominantly using the empirical-dogmatic method.

Conclusions: The analysis showed that the 'ability to pay' rule is not taken into account by the legislator in the process of shaping income, and thus the individual tax burden. The principles of settling tax costs are arbitrarily determined by the legislator under tribute power. This leads to unfair taxation in a horizontal level (horizontal tax justice).

Keywords: income taxation, horizontal tax justice rule, ability to pay rule.