

Szczecin, dnia 14 czerwca 2017 r.

Prof. zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski
Katedra Prawa Finansowego
na Wydziale Prawa i Administracji
Uniwersytetu Szczecińskiego

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgra Wojciecha Jaworskiego

pt. *Zasada równości a progresywne opodatkowanie dochodu* (ss. 233 i wykazy źródeł)

I. Uwagi ogólne oraz uzasadnienie wyboru tematu rozprawy i przyjętych założeń

Uzasadnienie konieczności stosowania progresji w opodatkowaniu dochodów albo zanegowanie tej potrzeby w kontekście zasady równości stanowi już istotny problem badawczy, ponieważ dotyka fundamentalnych konstrukcji podatku dochodowego oraz jego roli w systemie podatkowym każdego państwa. Połączenie kwestii progresji oraz równości w opodatkowaniu dochodów ma wymiar nie tylko fiskalny, ale również społeczny i gospodarczy, a nawet kulturowy. Rozumienie doniosłości tej problematyki może być szczególnego rodzaju miarą poziomu świadomości społecznej odnoszącej się do potrzeby stosowania złożonych form i konstrukcji prawnych w opodatkowaniu dochodów oraz rozkładu ciężaru danin publicznych w zależności od poziomu zamożności podatników. W dalszej konsekwencji problem ten dotyczy redystrybucji zgromadzonych wpływów z podatków w sposób znacznie odbiegający od równego ich podziału pomiędzy członków określonej wspólnoty.

Trafnie Doktorant akcentuje, że znaczenie podatków dochodowych w rozkładaniu ciężarów podatkowych oraz udział tych podatków, jako źródeł dochodów budżetowych (państwowych oraz samorządowych) zwiększa się wraz z wolą poszerzania potrzeb finansowych państwa warunkowanych nowymi zadaniami publicznymi realizowanymi przez państwo. Wyodrębniony problem badawczy słusznie Doktorant łączy ze sprawiedliwością podatkową postrzeganą jako możliwość stosowania danej formy opodatkowania zgodnej z konstytucyjnym wzorcem postępowania, czyli ze sprawiedliwością w ujęciu obiektywnym (s. 6). Przyjmuje założenie, według którego zasada sprawiedliwości stanowi „metazasadę” (zasadę drugiego stopnia), a więc mającą charakter następczy wobec zasad powszechności i równości opodatkowania.

Autor wskazuje, że progresję podatkową często uzasadnia się potrzebą uwzględniania zdolności płatniczej podatników oraz zamiarem zmniejszania dysproporcji w poziomie dochodów w społeczeństwie, a tym samym realizowania zasady sprawiedliwości. Nie dokonuje się jednak szczegółowej analizy spełniania przez progresję podatkową postulatu równości i powszechności (s. 7). Jako główną tezę rozprawy można przyjąć stwierdzenie, że „badanie sprawiedliwości progresji podatkowej powinno następować na poziomie zasad pierwszego stopnia, tzn. zasady powszechności oraz równości, a zważywszy na występowanie koniunkcji obu zasad, powinno wskazywać się, że sprzeczność progresji z którąkolwiek z tych zasad determinuje uznanie progresywnej skali podatkowej za niekonstytucyjną oraz za nieposiadającą charakteru rozwiązania sprawiedliwego” (s. 7). Doktorant przyjmuje własną wersję tej tezy, według której „... dalej idące wątpliwości w zakresie istnienia uzasadnienia dla progresji podatkowej na gruncie zasady równości, niż w odniesieniu do przełamывania przez progresję zasady powszechności, spowodowały potrzebę analizy zasady równości oraz możliwości istnienia na jej gruncie podstawy do wprowadzenia progresywnej skali podatkowej w oparciu o cechę relewantną w postaci zróżnicowania dochodów”.

Formułuje także następujące cztery główne cele rozprawy: zbudowanie jednolitej terminologii umożliwiającej wyznaczenie granicy uznania danej formy opodatkowania za zgodną z zasadą równości oraz wyjątków od tej zasady; identyfikacja dotychczasowych prób uzasadnienia progresji w podatku dochodowym; ocena uzasadnień progresji w podatku dochodowym wprowadzonej w oparciu o przesłankę zróżnicowania dochodu na gruncie zasady równości (od strony teoretycznej poprzez analizę sposobu definiowania zasady równości oraz od strony praktycznej poprzez analizę istniejących rozwiązań w poszczególnych systemach podatkowych); sformułowanie postulatów *de lege ferenda* dotyczących dopuszczalności stosowania progresji oraz innych rozwiązań zasadnych z punktu widzenia zasady równości w przypadku niedopuszczalności progresji na gruncie zasady równości.

Autor dodatkowo uzasadnia potrzebę przeprowadzenia badań w zakresie wyznaczonym tytułem rozprawy, a mianowicie powodem są rozbieżności w definiowaniu zasady równości oraz wątpliwości dotyczące mocy obowiązującej przepisów wprowadzających progresję podatkową w oparciu o przepisy konstytucyjne. Dostrzega również ograniczony materiał w tym zakresie wypracowany przez doktrynę i judykaturę (s. 9).

Sformułowana teza oraz główne cele rozprawy warunkują potrzebę prowadzenia wielowątkowych i złożonych analiz materiału normatywnego, dorobku judykatury oraz dorobku doktryny prawa o daninach publicznych. Z uwagi na specyfikę problemu badawczego niezbędne są również odniesienia do teorii danin publicznych, w tym ich najpowszechniejszej

formy, jaką stanowią podatki. Z tego zadania Autor wywiązał się w sposób zasługujący na pozytywną ocenę.

W polskiej doktrynie prawa o daninach publicznych problematyka progresji podatkowej dotychczas badana była względnie rzadko. W drugiej połowie XX wieku progresję badano w kontekście ówczesnie obowiązującego podatku gruntowego (np. K. Betlewska, *Konstrukcja progresji w podatku gruntowym*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1968, nr 6, s. 33-49; J. Bogacz, *Zmiany progresji w wymiarze podatku gruntowego i obowiązkowych dostawach*, „Zeszyty Naukowe SGGW” 1972, nr 13, s. 75-93). W tym okresie analizowano również progresję w odniesieniu do podatków dochodowych (np. K. Jandy-Jendrośka, *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*, „Acta Universitatis Wratislaviensis – Seria Prawo” 1973, nr 39, ss. 190) lub jako bardziej uniwersalną konstrukcję w prawie podatkowym (np. J. Jaśkiewiczowa, *Konstrukcja progresji podatkowej w Polsce*, „Zeszyty Naukowe WSE” Sopot Seria B 1965, nr 32, ss. 244). Można ponadto wskazać na zainteresowania badawcze, w których progresję podatkową łączono z określonymi zjawiskami ekonomicznymi (np. A. Huchla, *Progresja podatkowa w warunkach inflacji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis – Seria Prawo” 1992, nr 189, s. 157-166).

Pod koniec XX wieku i na początku XXI wieku problem progresji podatkowej jest przeciwstawiany metodzie proporcjonalnego opodatkowania (np. R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki - praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, ss. 459; R. Gwiazdowski, *Progresja podatkowa - fakty i mity*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 11, s. 3-7; M. Tomaszewski, *Ekonomiczne aspekty opodatkowania w systemie progresywnego oraz proporcjonalnego podatku dochodowego* (w:) *Mała księga jubileuszowa dedykowana Panu Profesorowi Ryszardowi Mastalskiemu. Studia z zakresu prawa podatkowego*, red. P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2010, s. 163-175) lub analizowany na tle rozwiązań stosowanych w innych państwach członkowskich UE (np. B. Kućcia-Guściora, *Kształtowanie się skali progresywnej w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych na tle tendencji w państwach członkowskich UE*, „PUG” 2012, nr 7, s. 13-18).

Analiza statusu prawnego progresji w kontekście zasady równości opodatkowania jest niezbędna w świetle aktualnego stanu polskiego ustawodawstwa podatkowego oraz dotychczasowego dorobku doktryny w tym zakresie. Recenzowana rozprawa doktorska poświęcona jest ważnej problematyce prawnej sytuowanej przede wszystkim w obszarach regulowanych przepisami podatkowego i konstytucyjnego. Z uwagi na fiskalne i pozafiskalne funkcje podatków ma znaczenie dla zachowania równowagi finansów publicznych (państwa oraz samorządu terytorialnego), jak również dla prowadzenia polityki społecznej i gospodarczej.

Względnie szerokie ujęcie badanej przez Autora problematyki ma pozytywny wpływ na głębię prowadzonych rozważań i stwarza możliwość formułowania ocen o charakterze uniwersalnym, co jest istotne z punktu widzenia standardów przyjmowanych dla rozpraw doktorskich.

Tytuł rozprawy doktorskiej został sformułowany w sposób zwięzły, a wyznaczone nim ramy analiz umożliwiają przeprowadzenie badań w ważnym obszarze współczesnej nauki prawa o daninach publicznych. Oceniam, że w recenzowanej rozprawie dokonano właściwego wyboru zagadnień, tzn. tych, które mają bezpośredni związek z tytułem rozprawy, jej celami oraz tezą. Jednocześnie przyjęta przez Autora koncepcja pozwala na analizę zagadnień o charakterze teoretycznym oraz praktycznym. Istotnym walorem recenzowanej rozprawy jest również to, że wypełnia ona lukę we współczesnym dorobku nauki prawa o daninach publicznych. Od ponad 40 lat w polskim piśmiennictwie nie było kompleksowego, naukowego opracowania dotyczącego statusu, funkcji i znaczenia progresji podatkowej. Nie powstała dotychczas praca o charakterze zwartym wprost łącząca problem progresji podatkowej z zasadą równości opodatkowania. W tym znaczeniu rozprawa doktorska mgra Wojciecha Jaworskiego ma charakter pionierski.

Autor nie ogranicza się przy tym do analizy regulacji prawnych, ale podejmuje również udane próby porządkowania dorobku doktryny i orzecznictwa sądów w tym zakresie. Jego ustalenia w wielu przypadkach mają charakter uniwersalny i ponadczasowy, a więc mogą być przydatne także w przyszłości, nawet po ewentualnych istotnych zmianach ustawodawstwa regulującego zasady i metody opodatkowania dochodów.

Przyjęta przez Autora koncepcja rozprawy oraz sposób wyznaczenia obszaru badawczego, którego efektem jest tytuł rozprawy, determinują zastosowanie określonych metod badawczych. Z tych względów podstawową jest metoda dogmatycznoprawna zastosowana na trzech płaszczyznach analizy i oceny: materiału normatywnego, dorobku doktryny oraz dorobku judykatury. Pomocniczo Doktorant stosuje metodę porównawczą, a także historyczną. Z uwagi na wyznaczone w tytule rozprawy ramy badań dominuje z oczywistych względów nurt badań odnoszący się do odpowiednich instytucji prawa podatkowego, jednak w odpowiednich proporcjach stosowane są odniesienia do regulacji prawa konstytucyjnego.

Opracowanie jest również oryginalne oraz wyczerpujące. Spełnia zatem określone przez ustawodawcę standardy odnoszące się do rozpraw doktorskich. Z punktu widzenia rozwoju nauki prawa o daninach publicznych, jest opracowaniem potrzebnym, odnoszącym się do budzącego powszechne zainteresowanie zagadnienia rozkładania ciężaru danin publicznych, a zwłaszcza podatków, w sposób akceptowalny przez społeczeństwo, ale jednocześnie

gwarantujący zachowanie równowagi budżetowej zapewniającej nie tylko bezpieczeństwo finansów publicznych, lecz także zgromadzenie środków niezbędnych do sfinansowania kosztów stale powiększającego się katalogu zadań publicznych kreowanych przez państwo.

Teza badawcza oraz główne cele pozostają we właściwych relacjach z konstrukcją rozprawy i źródłami wykorzystanymi przy jej pisaniu. Autor podjął udaną próbę połączenia aspektów normatywnych z dorobkiem doktryny prawa oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego RP i innych zagranicznych trybunałów lub sądów konstytucyjnych. W tym kontekście można uznać, że nie tylko wyboru tematu recenzowanej rozprawy, ale również wyznaczenia granic problematyki badawczej dokonano w sposób poprawny, umożliwiając przeprowadzenie szczegółowej i pogłębionej analizy normatywnych, doktrynalnych i empirycznych aspektów odnoszących się do statusu progresji podatkowej i jej uzasadnienia stosowania do opodatkowania dochodów.

II. Ocena przyjętej struktury i sposobu realizacji koncepcji rozprawy

Struktura rozprawy podporządkowana jest wynikającemu z jej tytułu zakresowi przedmiotowemu oraz założonej koncepcji badawczej. Rozprawa składa się z wprowadzenia, czterech rozdziałów, zakończenia, a także z załączników, w których zamieszczono wykazy: wykorzystanej literatury przedmiotu, aktów prawnych, orzeczeń sądów i trybunałów, innych materiałów. Zamieszczono ponadto wykaz stosowanych w rozprawie skrótów. Każdy kolejny rozdział wynika z poprzedniego i jest niezbędny następnemu, wyczerpując prawną materię progresji podatkowej i zakresu jej zastosowania do opodatkowania dochodów.

Zachowano właściwe proporcje między poszczególnymi rozdziałami, co oznacza, że z jednakową uwagą potraktowano poszczególne kwestie związane z badaną problematyką, aczkolwiek w aspekcie objętościowym rozdział pierwszy jest najobszerniejszy. Jest to jednak uzasadnione, ponieważ pełni on rolę szczególnego rodzaju „bilansu otwarcia” obejmującego istotę oraz sposób rozumienia zasady równości w prawie, w tym także w prawie podatkowym. Dominują w nim zagadnienia o charakterze teoretycznym, a punktem wyjścia są postanowienia art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zgodnie z którym wszyscy są wobec prawa równi i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Doktorant poddał szczegółowej analizie najbardziej abstrakcyjne rozumienie zasady równości ukształtowane przez orzecznictwo TK w postaci „różnicowania sytuacji nierównych oraz równego traktowania równych”. Rozważania są prowadzone według metody „od ogółu do szczegółu”. W związku z tym Autor wyjaśnił znaczenie pojęcia „zasada prawa”, aby następnie przedstawić możliwe sposoby rozumienia zasady równości w polskim systemie pra-

wa. W kontekście tych rozważań pojawia się wątek dotyczący różnych prób klasyfikowania zasad podatkowych (s. 14). W pracach Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego nad założeniami do nowej Ordynacji podatkowej pojawił się problem zamieszczenia w jej przepisach ogólnych „zasad ogólnych prawa podatkowego”. Wśród nich nie planuje się jednak formułowania zasad o znaczeniu fundamentalnym (np. zasady powszechności, równości). Czy zdaniem Doktoranta są to prawidłowe założenia, a dotychczasowy stan ustawodawstwa w tym zakresie można uznać za zadowalający? Inaczej rzecz ujmując, czy możliwość wyinterpretowania tych fundamentalnych zasad z treści art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji RP (wyrażającym zasadę powszechności opodatkowania), o czym Autor wspomina (s. 37-38), stanowi wystarczającą gwarancję równego obciążania ciężarami publicznymi, w tym podatkami? Czy można uzasadnić potrzebę sformułowania wprost w Konstytucji RP zasady równości opodatkowania (niezależnie od ogólnej zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) chociażby z tego powodu, że została wyrażona w jej art. 84 zasada powszechności opodatkowania? Jeżeli zdaniem Autora realizacja tej koncepcji nie byłaby możliwa, to czy właściwym miejscem wyrażenia tej zasady powinna być nowa Ordynacja podatkowa?

Autor trafnie ocenia znaczenie zasady równości w prawie podatkowym (s. 39 i nast.). Rozważania są prowadzone z uwzględnieniem teorii ekwiwalencji oraz teorii ofiary opartej o zasadę zdolności płatniczej. Jednak w tym kontekście stwierdzenie o „dwóch przeciwstawnych interesach: publicznym oraz prywatnym” jest chyba niefortunnie użyte (s. 39). Wielokrotnie, np. w przepisach aktualnie obowiązującej Ordynacji podatkowej interes publiczny oraz ważny interes podatnika (mający cechy interesu prywatnego) nie są traktowane konkurencyjnie (np. w regulacjach dotyczących udzielania ulg w zapłacie podatków – art. 67a i nast.).

Słusznie Autor wskazuje na pozorną sprzeczność wynikającą z teorii ekwiwalencji oraz pojęcia podatku, który z definicji jest świadczeniem nieodpłatnym (s. 44). Stosując umiejętnie dobrane argumenty usuwa wyżej zasygnalizowaną sprzeczność. Na tym tle pojawia się natomiast inny problem, a mianowicie czy współcześnie teoria ekwiwalencji byłaby bardziej przydatna w uzasadnieniu wprowadzania różnych opłat, w tym również opłat publicznych (obok już istniejących), które z definicji doktrynalnej są przecież ekwiwalentne (z reguły częściowo)?

W konkluzji Autor dochodzi do wniosku, że w świetle teorii ekwiwalencji zasada równości dopuszcza zindywidualizowanie wysokości ciężarów podatkowych i ich zróżnicowanie, bowiem odnosi się ją do korzyści realizowanych w „aktach wymiany” z udziałem pań-

stwa i podatnika, ale dostrzega poważne trudności w implementacji tej teorii do istniejącego systemu podatkowego z uwagi na brak możliwości wyceny wartości usług dostarczanych przez państwo każdemu podatnikowi (s. 46). Na marginesie należy dodać, że nie jest możliwe praktyczne wdrożenie założeń teorii ekwiwalencji w odniesieniu do określonych podmiotów, które nie są z różnych przyczyn podatnikami (np. osób bezrobotnych, obłożnie chorych, bezdomnych, znacznie niepełnosprawnych, bowiem osoby takie z reguły nie osiągają dochodów lub nie posiadają majątku generującego dochód). Z drugiej natomiast strony osoby takie korzystają z szerokiego zakresu usług oferowanych przez państwo.

Podobnie szczegółowo Doktorant analizuje zasadę równości w kontekście teorii ofiary jako uwzględniającej zasadę zdolności płatniczej (s. 47 i nast.). Wyczerpujące są przy tym rozważania odnoszące się do ewolucji tej teorii oraz jej obecnego rozumienia. Podkreśla, że na gruncie zasady zdolności płatniczej głównym założeniem państwa jest zapewnienie właściwego biegu życia społecznego i gospodarczego, urzeczywistnianie dobra publicznego zgodnie z finansowymi możliwościami. Wydatki państwa nie mogą być zatem rozumiane jako kompensata za świadczenie podatnika. W pełni uzasadnione jest stwierdzenie, że na gruncie teorii opartych o zasadę zdolności płatniczej usprawiedliwione jest tylko obciążenie podatkowe takich zdarzeń lub przedmiotów, które mogą obiektywnie świadczyć o zdolności płatniczej podatnika (s. 49). Powyższa zasada powinna prowadzić do świadomego i racjonalnego wyboru przedmiotu opodatkowania. Autor stoi na stanowisku, że w podatkach bezpośrednich dochód może być wskaźnikiem ekonomicznej zdolności płatniczej, ale określone trudności mogą się pojawiać przy podatkach od dochodu wydatkowanego (s. 49-50). Czy w związku z tym otwiera to nowe możliwości rozbudowy systemów podatkowych o tzw. podatki konsumpcyjne?

Wysoko oceniam rozważania Autora odnoszące się do problemów związanych ze zdefiniowaniem pojęcia „dochód”, który dla celów podatkowych traktowany jest odmiennie niż w sensie ekonomicznym (s. 51) a ustawodawca często różnicuje to pojęcie w zależności od źródła jego pochodzenia lub osoby uzyskującej dochód. Doktorant trafnie podkreśla, że podstawowym problemem pozostaje przyjęcie właściwej skali pomiarowej w celu realizacji zasady zdolności płatniczej. Czy w tym kontekście byłyby – zdaniem Doktoranta – przydatne rozwiązania polegające na innym podejściu do kwoty dochodu wolnego od opodatkowania (np. wiązania tej kwoty tylko z niektórymi rodzajami dochodów, a nie z ogólną sumą rocznego dochodu podatnika opodatkowanego według obowiązującej skali podatkowej ze stawkami progresywnymi) lub rozszerzania koncepcji odrębnego (zryczałtowanego) opodatkowania dochodów podatnika i poboru podatku „u źródła” (*vide* art. 30 i nast. ustawy o podatku do-

chodowym od osób fizycznych)? Czy byłaby to ewentualnie alternatywna metoda różnicowania (indywidualizowania) obciążeń podatkowych podatników, ale z uwzględnieniem źródła pochodzenia przychodów lub dochodów?

Ustalenia dokonane w pierwszym rozdziale rozprawy doktorskiej stanowią bardzo dobry materiał do pogłębionych badań w kolejnych jej rozdziałach. Doktorant stworzył spójną siatkę pojęciową oraz wyznaczył ramy stosowania zasady równości i ewentualnych wyjątków od tej zasady. W ten sposób przygotował się do dalszych badań nad progresją w podatku dochodowym.

W rozdziale drugim Doktorant szczegółowo i wyczerpująco zbadał progresję w prawie podatkowym (ujęcie ogólne) oraz w podatku dochodowym (ujęcie szczegółowe). Problemy analizowane w tej części pracy to: istota i rodzaje progresji, jej rozwój w opodatkowaniu dochodu, uzasadnienie stosowania progresji w podatku dochodowym. Trafnie Autor nie ogranicza pojęcia progresji jedynie do stawek podatkowych, ale również wskazuje na drugi istotny element konstrukcyjny podatku, tzn. podstawę opodatkowania (s. 82). W związku z tym analizuje różne rodzaje stawek podatkowych (procentowe, kwotowe, globalne, stałe, zmienne) oraz skutki ich zastosowania przez prawodawcę w relacji do podstawy opodatkowania i wynikającego z tej relacji ciężaru podatkowego.

Niewątpliwie wpływ stawek podatkowych (ich rodzaje, liczba, wysokość) na progresję podatkową jest bardzo istotny. Można w określonych sytuacjach mówić o progresji ostrej lub umiarkowanej. Ważnym problemem są również kwotowe progi (przedziały) stosowane w skali podatkowej. Nie tylko liczba tych progów, ale również ich odpowiednio ustalona wysokość, mają znaczący wpływ na rodzaj progresji podatkowej. Jak powinien zatem postępować prawodawca konstruujący skalę podatkową z progresywnymi stawkami podatkowymi, a mianowicie czy powinien również w ustawie podatkowej stworzyć mechanizm automatycznego „waloryzowania” kwotowych progów skali podatkowej (np. stosownie do urzędowego wskaźnika inflacji lub deflacji), czy też powinien reagować *ad hoc* w przypadku wystąpienia istotnych zmian o charakterze makroekonomicznym (wzrost inflacji, istotny wzrost cen, zmiany w systemie kształtowania wynagrodzeń lub świadczeń z ubezpieczenia społecznego)? Do końca 2003 r. obowiązywał przepis art. 27 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym określone w skali podatkowej (art. 27 ust. 1) przedziały dochodu, podlegającego opodatkowaniu, podlegały w każdym roku podatkowym podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów w roku poprzedzającym ten rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Od tego momentu nie przewiduje się „automatycznej” walo-

ryzacji przedziałów skali podatkowej i kwoty zmniejszającej podatek. Zmiany skali podatkowej mają być każdorazowo uzależnione od **suwerennej decyzji** ustawodawcy, a nie od wskaźników ekonomicznych (cytat z uzasadnienia projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw – druk nr 1853 Sejmu RP IV kadencji). Jak z perspektywy upływu ok. 14 lat można ocenić tę decyzję prawodawcy?

Wartościowe i niezbędne do uzasadnienia rozstrzygnięć dokonywanych przez Doktoranta są rozważania dotyczące rozwoju progresji w opodatkowaniu dochodu (s. 90-105). Poszukując uzasadnienia dla stosowania progresji w podatku dochodowym Autor szczegółowo przedstawia i ocenia trzy modele, tzn. zbudowane na podstawie alternatywnej reguły ofiary równej odpowiednio: absolutnej, proporcjonalnej oraz marginalnej. Wszystkie modele są szczegółowo zbadane oraz skomentowane wraz z prezentacją skutków dla podatnika. Autor każdy z badanych modeli ocenia w sposób obiektywny, wskazując zarówno na jego określone walory, jak i zagrożenia związane z zastosowaniem w praktyce poszczególnych modeli progresywnego opodatkowania dochodu. Przejrzystości prowadzonych rozważań sprzyja przyjęty przez Doktoranta sposób prezentacji skutków zastosowania poszczególnych modeli, tzn. z wykorzystaniem wykresów obrazujących zależności między efektywną stopą podatkową a uzyskanym dochodem. Jego argumentacja z zastosowaniem pojęć „dochodu” oraz „użyteczności dochodu” zasługuje na uwagę. Są to rozważania wewnętrznie spójne i dobrze uzasadnione, a formułowane w tym zakresie oceny świadczą o dużej wiedzy Doktoranta nie tylko z zakresu prawa podatkowego, ale również nauk ekonomicznych.

W podsumowaniu analiz prowadzonych w rozdziale drugim Autor akcentuje swoistą długowieczność progresji, sięgającej nawet do okresu starożytnych Aten, poprzez polski podatek dochodowy z 1920 r. aż po czasy współczesne. Z drugiej natomiast strony wskazuje na brak powszechnie akceptowalnej teorii uzasadniającej stosowanie progresji podatkowej, w tym z uwzględnieniem zasady równości (s. 147). Autor ostatecznie nie opowiada się za żadną z badanych teorii, ale również wprost nie neguje którejkolwiek z nich jako nie budzącej wątpliwości podstawy do wprowadzania progresji podatkowej (s. 152-153). W tym zakresie Doktorant znalazł szczególnego rodzaju argumenty dla stosowania progresji podatkowej w praktyce, a mianowicie „kwestia uzasadnienia tego sposobu rozkładu ciężarów podatkowych między podatników nie ma znaczenia, ponieważ ustawodawca jest wyposażony w szeroko rozumianą swobodę w zakresie kształtowania sposobu opodatkowania dochodu...” (s. 153).

W związku z tym pojawia się problem, czy ustawodawca zachowuje się racjonalnie np. przy określaniu ilości oraz wysokości stawek podatkowych, kształtowaniu różnic między poszczególnymi stawkami podatkowymi (tylko w Polsce od 1992 r. stosowano już stawki:

20%, 30%, 40%, a następnie 21%, 33%, 45% oraz 20%, 32%, 44%, a później 19%, 30%, 40% oraz 19%, 30%, 40% i 50%, natomiast od 2009 r. stosowane są stawki 18% i 32%). Wielokrotnie zmieniano wysokość progów kwotowych skali podatkowej i nie zawsze była to zmiana polegająca na ich podwyższeniu, lecz również ulegały one zmniejszeniu, co wpływało na wzrost obciążenia podatkowego. Działania ustawodawcy w odniesieniu do kwoty zmniejszającej wysokość rocznego podatku (*de facto* kształtującej kwotę dochodu wolnego od opodatkowania) również należą do bardzo „oryginalnych”. Czy zdaniem Doktoranta ustawodawca w Polsce korzysta z przysługującej mu swobody w zakresie kształtowania sposobu opodatkowania dochodu racjonalnie i zgodnie z określoną wieloletnią strategią, czy też jego dotychczasowe dokonania w tym obszarze to raczej efekt różnych doraźnych zmian i prób realizacji koncepcji ministrów finansów kierujących się „troską” o utrzymanie równowagi budżetowej?

W rozdziale trzecim Doktorant dokonał oceny dopuszczalności zastosowania teorii determinujących znaczenie zasady równości w prawie podatkowym (s. 154 i nast.). Dokonując zestawienia zasady równości z progresywnym podatkiem dochodowym poszukuje uzasadnienia tego sposobu opodatkowania dochodu oraz sposobu rozkładu ciężarów podatkowych. Autor poszukując tego uzasadnienia sięga do wniosków sformułowanych na tle rozważań teoretycznych i ich ewentualnego zastosowania w praktyce. Trafnie przy tym podkreśla, że progresja stosowana w różnych państwach jest bardzo odmienna. Poszukiwanie teoretycznego uzasadnienia dla stosowania w praktyce progresji podatkowej zdaniem Doktoranta wymaga zatem sięgnięcia do argumentów teoretycznych o największym znaczeniu, tzn. zawartych w teorii ofiary (s. 155). Autor prezentując różne sposoby interpretowania teorii ofiary poprzez regułę alternatywną ofiary równej marginalnej ostatecznie stwierdza, że jej praktyczne zastosowanie jest mało prawdopodobne, a nawet iluzoryczne (s. 159).

Dostrzega natomiast określone walory w dwóch pozostałych regułach alternatywnych teorii równej ofiary (absolutnej oraz proporcjonalnej). Ostatecznie jednak prymat przyznaje regule w postaci ofiary równej proporcjonalnej, jako możliwej do praktycznego zastosowania, dającej efekty zgodne z zasadą równości w ujęciu wertykalnym i horyzontalnym. Słusznie jednak Autor zaleca analizę tych reguł na odpowiednio wysokim poziomie ogólności. Jego wnikliwa ocena dotyczy m.in. określonych wad wynikających z rozumienia użyteczności krańcowej dochodu i funkcji użyteczności. Pojęcia te są oceniane subiektywnie przez podatników. Na tym tle – zdaniem Doktoranta – uwidaczniają się zalety dochodu, jako podstawy rozkładu ciężarów podatkowych (s. 165). Dochód wyrażony w pieniądzu jest definiowalny oraz mierzalny, a także konkretny (Autor używa w tym przypadku niezbyt eleganckiego określenia „namacalny”).

Doktorant przekonująco uzasadnił brak możliwości zastosowania teorii ekwiwalencji, w jej klasycznym ujęciu, do współczesnych systemów podatkowych (s. 168-171). W odniesieniu do innych teorii niż teoria ofiary, uwzględniających zasadę zdolności płatniczej, Autor poświęcił im w tym kontekście mniej uwagi, co uzasadnia ich marginalnym znaczeniem. Jako sumienny badacz jedynie z poczucia elementarnego obowiązku przywołuje w tym zakresie kilka reprezentatywnych koncepcji (s. 172-173). W podsumowaniu rozważań zawartych w rozdziale trzecim Autor trafnie stwierdza, że nawet na gruncie teorii ofiary mogą pojawiać się poważne wątpliwości dotyczące uzasadnienia dla stosowania progresji podatkowej (s. 180).

W rozdziale czwartym przedstawiono praktyczne rozwiązania w zakresie progresji w podatkach dochodowych obowiązujących w wybranych państwach (Estonii, USA, Holandii i Polsce). Na stronie 188 rozprawy Doktorant zamieścił tabelaryczne zestawienie obejmujące państwa OECD (34 państwa) przedstawiając formy rozkładu ciężarów podatkowych wraz z maksymalnymi stawkami podatkowymi w podatkach dochodowych. Obraz ten byłby jeszcze pełniejszy, gdyby w odrębnej kolumnie zamieszczono informacje o liczbie progów skali podatkowej i odpowiadającej im liczbie stawek podatkowych obowiązujących w poszczególnych państwach w zakresie opodatkowania dochodów. Liczba stawek i progów z reguły jest większa niż w Polsce (obowiązują trzy, cztery i więcej stawek). Ponadto w państwach stosujących istotnie wyższe niż w Polsce stawki podatkowe jednocześnie ustala się wysokie kwoty dochodów wolnych od opodatkowania. Z zestawienia 34 państw OECD jednoznacznie wynika, że tylko w jednym przypadku (Estonia) obowiązuje opodatkowanie proporcjonalne oraz w jednym przypadku mieszane (Czechy). Jak Doktorant mógłby wytłumaczyć ten fenomen w postaci prawie powszechnego (w ramach OECD) stosowania opodatkowania progresywnego? Są to przecież państwa tak odmienne pod względem kulturowym, cywilizacyjnym lub ustrojowym. Różnią się także pod względem wielkości terytorium oraz liczby mieszkańców. Istnieją między nimi również poważne różnice w poziomie rozwoju gospodarczego. Łączy ich jednak wspólna koncepcja w zakresie progresywnego opodatkowania dochodów osób fizycznych. Pewnym wytłumaczeniem tego fenomenu są stwierdzenia Doktoranta zawarte w zakończeniu rozprawy (s. 232). Autor ocenił, że powszechnie stosowana w różnych państwach progresja opodatkowania dochodu nie pozostaje w opozycji do zasady równości, ponieważ aktualnie nie poszukuje się już uzasadnienia dla progresji podatkowej uznając ją subiektywnie za najbardziej sprawiedliwą.

Analiza polskiej progresji w podatku dochodowym od osób fizycznych (s. 190 – 201) obejmuje stan ustawodawstwa obowiązującego na dzień 31 grudnia 2016 r. Jak Autor ocenia, w kontekście sformułowanych przez siebie wniosków, zmiany obowiązujące od 1 stycznia

2017 r. w zakresie dochodu wolnego od opodatkowania (zróznicowanego) z wprowadzonymi tzw. pośrednimi progami w skali podatkowej, ale z zachowaniem dotychczasowych dwóch stawek podatkowych?

Przejrzyste i istotne z punktu widzenia problematyki badawczej są analizy odnoszące się do progresji podatkowej stosowanej do opodatkowania dochodów w USA i Holandii. Na marginesie można dodać, że w odniesieniu do podatku dochodowego obowiązującego w USA w literaturze przedmiotu pojawiają się niekiedy poważne wątpliwości dotyczące legalności tego podatku. Jest to związane z zarzutami dotyczącymi naruszenia w 1913 r. procedury ratyfikacji przez poszczególne stany XVI poprawki do Konstytucji USA. Według XVI poprawki „Kongres będzie władny nakazać i ściągać podatki od dochodu bez względu na jego źródło, nie uciekając się przy ich wymiarze do kontyngentów stanowych i bez względu na wyniki cenzusu ludnościowego lub spisów ludności”. W 1895 r. Sąd Najwyższy USA uznał podatek dochodowy za podatek bezpośredni, przez co jego wartość nie mogła być ustalona w tej samej wysokości dla wszystkich stanów (por. P. Laidler, *Konstytucja Stanów Zjednoczonych*. Przewodnik, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2007, s. 149-150). Ewentualne zdelegalizowanie podatku dochodowego w USA stanowiłoby poważny problem (roszczenia o zwrot podatków pobieranych przez ponad 100 lat, a ponadto aktualnie podatek dochodowy w USA stanowi aż 90% dochodów federalnych).

Wnioski końcowe zawarte w zakończeniu rozprawy (s. 229-233) są przejrzyste, komunikatywne i w pełni nawiązują do przyjętych we wstępie tezy, celów oraz założeń badawczych. Doktorant zrealizował swoją koncepcję badawczą. Uznał, że powszechność zastosowania progresji przy opodatkowaniu dochodów pośrednio implikuje zgodność tych rozwiązań z podstawowymi zasadami systemu podatkowego, do których zaliczył m.in. zasadę powszechności oraz zasadę równości. Akcentuje jednocześnie, że niezbędne jest dokonanie oceny, czy taka zgodność istnieje rzeczywiście (s. 229).

Według Doktoranta w kontekście zasady równości problem progresywnego opodatkowania dochodu nie jest rozwiązany wtedy, gdy będzie zawężony do poszukiwania akceptowalnego uzasadnienia progresji pozwalającego na implementację określonych rozwiązań praktycznych, a nie jedynie do abstrakcyjnie ujętej oceny zasadności tego sposobu rozkładu obciążeń podatkowych (230). W konkluzji Autor opowiada się za wprowadzeniem opodatkowania proporcjonalnego w miejsce progresywnego, jako wprowadzającego rozkład ciężarów podatkowych zgodnie z zasadą równości (s. 233).

Wnioski końcowe nie są jedyną płaszczyzną podsumowań dokonanych przez Autora. Każdy rozdział rozprawy został zakończony podsumowaniem, które wprost nawiązuje do

prowadzonych w nich rozważań. Ustalenia i wnioski końcowe nie są powtórzeniem ocen zamieszczonych w podsumowaniach zawartych w każdym rozdziale rozprawy, ale pogłębionymi refleksjami nawiązującymi do całościowych konstrukcji analizowanych z różnych punktów widzenia w recenzowanej rozprawie. Świadczą one o dobrej orientacji Autora o istocie, statusie prawnym i funkcjach progresji podatkowej stosowanej do opodatkowania dochodów. Recenzowana rozprawa jest nie tylko pracą porządkującą dotychczasowy stan wiedzy, co należy uznać za cenne z punktu widzenia dalszego rozwoju i popularyzacji nauki prawa podatkowego, ale również może być impulsem do podejmowania dalszych badań nad licznymi problemami dodatkowymi, które towarzyszyły prezentacji tytułowego zagadnienia wiodącego.

III. Ocena selekcji i sposobu wykorzystania źródeł

Ustalenia w rozprawie zostały dobrze podbudowane warstwą doktrynalną. W całej pracy wykorzystano 150 pozycji literatury przedmiotu, w tym 42 pozycje literatury zagranicznej. Autor wykorzystał wszystkie reprezentatywne pozycje literatury przedmiotu niezbędne do badania problematyki progresji podatkowej. Jedyna istotna praca pominięta przez Doktoranta to opracowanie o charakterze monograficznym J. Jaśkiewiczowej, *Konstrukcja progresji podatkowej w Polsce*, „Zeszyty Naukowe WSE” Sopot Seria B 1965, nr 32, ss. 244.

W rozprawie doktorskiej znajdują się odesłania nie tylko do dorobku nauki prawa podatkowego, ale również do prawa konstytucyjnego, teorii prawa oraz nauk ekonomicznych. Materiał normatywny, poddany analizie w rozprawie, obejmuje 19 aktów prawa polskiego i zagranicznego. Problemy związane ze stosowaniem przepisów regulujących progresję podatkową obrazują przywołane w pracy tezy orzeczeń (łącznie 44). Zostały ponadto wykorzystane inne materiały źródłowe (np. wniosek RPO do TK, uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Rozważania prowadzone w rozprawie są bieżąco dokumentowane przywoływaną literaturą przedmiotu, źródłami prawa oraz dorobkiem judykatury. W całej rozprawie sporządzono 619 przypisów. Cenna jest również ujawniona w rozprawie umiejętność konstruktywnego myślenia, zdolność do formułowania wyważonych ocen i wniosków, prowadzenia polemiki z niektórymi przedstawicielami doktryny w sposób kulturalny, a zarazem umiejętność krytycznego analizowania przepisów prawnych oraz przywoływanych poglądów przedstawicieli doktryny.

W zakresie standardów formalnych dotyczących prac doktorskich Autor w większości je spełnił. Poprawnie są sporządzone odsyłacze i przypisy. Materiały wykorzystane w pracy

uporządkowano w wykazach: literatury, aktów prawnych, orzeczeń oraz innych źródeł. Jak w każdej pracy, również w recenzowanej rozprawie pojawiają się drobne błędy, ale są one nieznaczne, np. w wykazie literatury przedmiotu w poz. 8, 30 oraz 148 błędnie wskazano nazwę czasopisma (jest „Państwo i prawo” a powinno być „Państwo i Prawo”). W wykazie orzeczeń nie podano miejsc publikacji wyroków (podobny brak odnosi się do przypisów w rozprawie).

Autor we wprowadzeniu nie deklaruje wprost, jaki ostatecznie przyjął stan obowiązującego ustawodawstwa. Niemniej jednak uwzględniając fakt, że na stronie tytułowej znajduje się informacja „Łódź 2017” należy postulować zaktualizowanie danych dotyczących publikacji niektórych urzędowych jednolitych tekstów aktów prawnych, np. w poz. 15 wykazu aktów prawnych (s. 243) nie podano miejsca publikacji najnowszej wersji urzędowego tekstu jednolitego ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jest tekst z Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, natomiast były kolejne teksty jednolite tej ustawy opublikowane w Dz. U. z 2012 r. poz. 361, w Dz. U. z 2016 r. poz. 2032). Ponadto w poz. 5 wykazu aktów prawnych (s. 242) podano błędną informację o miejscu opublikowania ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i majątkowym (jest Dz. U. z 1920 r. Nr 82, poz. 498, a powinna być poz. 550). Najnowszy urzędowy tekst jednolity tej ustawy opublikowano w Dz. U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6, natomiast wcześniejsze w Dz. U. z 1934 r. Nr 76, poz. 715 oraz w Dz. U. z 1925 r. Nr 58, poz. 411 i w Dz. U. z 1923 r. Nr 77, poz. 607). Przed ewentualną publikacją rozprawy doktorskiej w postaci monografii (moim zdaniem powinno to nastąpić jak najszybciej) wyżej zasygnalizowane usterki o charakterze redakcyjnym należy usunąć.

IV. Konkluzja

Recenzowana rozprawa doktorska jest poprawnie skonstruowana. W sposób wyczerpujący, przejrzysty i logicznie uzasadniony przedstawiono poszczególne kwestie związane z teoretycznym uzasadnieniem i praktycznym stosowaniem progresji w opodatkowaniu dochodów. Wypowiedzi Doktoranta są komunikatywne, wywody dobrze uzasadnione umiejętnie dobranym materiałem normatywnym i poglądami przedstawicieli doktryny oraz dorobkiem judykatury. Właściwie są stawiane problemy, formułowane myśli i wnioski płynące z przeprowadzonych badań. W całej pracy zachowana jest jej myśl przewodnia, co świadczy o przejrzystości pracy i logicznym układzie poszczególnych jej rozdziałów. Zamieszczone w zakończeniu wnioski wynikają z treści rozprawy, a formułowane oceny zasługują na uwagę.

Stosownie do standardów sformułowanych przez ustawodawcę stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez Pana mgra Wojciecha Jaworskiego stanowi oryginalne

rozwiązanie problemu naukowego. Jej Autor wykazał się ogólną wiedzą teoretyczną z zakresu prawa podatkowego i niezbędnym zakresie prawa konstytucyjnego, teorii prawa oraz nauk ekonomicznych. Doktorant spełnia również trzecie kryterium wymienione w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 882 z późn. zm.), a mianowicie wykazał się umiejętnościami samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Oceniam, że sposób prezentowania efektów badań przeprowadzonych przez Doktoranta jest przejrzysty, poprawny językowo i stylistycznie, a poszczególne założenia i cele zostały zrealizowane, natomiast wnioski i oceny właściwie uzasadnione. Wykorzystano reprezentatywną literaturę przedmiotu. Dobrze wyselekcjonowano akty prawne oraz pozycje dorobku orzeczniczego sądów i trybunałów, a także inne materiały. Doktorant umiejętnie posługuje się naukowymi metodami pracy, a jego badania częściowo mają charakter interdyscyplinarny. Rozprawa doktorska zarówno pod względem merytorycznym, metodologicznym, jak i formalnym spełnia standardy sformułowane przez ustawodawcę. Rozprawa doktorska mgra Wojciecha Jaworskiego pt. *Zasada równości a progresywne opodatkowanie dochodu* może być podstawą dopuszczenia do publicznej obrony, po spełnieniu przez Autora innych wymogów określonych prawem.



Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski