

ARTYKUŁY

Dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ

Uniwersytet Łódzki

ORCID: 0000-0001-8690-9351

e-mail: AMariański@wpia.uni.lodz.pl

Polski Ład, czyli jak zwiększyć niesprawiedliwy rozkład ciężarów podatkowych

The Polish Deal or how to increase the unfair distribution of the tax burden

Streszczenie

Z początkiem stycznia 2022 r. weszły w życie zmiany w ustawach o podatkach dochodowych, dokonane w ramach projektu noszącego nazwę Polski Ład. Podstawowym założeniem planowanych zmian było zmniejszenie tzw. klina podatkowego. Dochody z pracy są bowiem wyżej obciążone podatkami i składkami niż dochody z innych źródeł, zwłaszcza z działalności gospodarczej oraz źródeł kapitałowych. Polski Ład miał te różnice zmniejszyć poprzez zwiększenie obciążeń daninami publiczno-prawnymi innych dochodów niż z pracy. Jednak w wyniku kolejnych modyfikacji projektów ustaw nastąpił wzrost obciążenia przede wszystkim dochodów z pracy oraz działalności wykonywanej osobiście. Jednocześnie korzystne rozwiązania dla osób wybierających zryczałtowany podatek od przychodów ewidencjonowanych promują tzw. samozatrudnienie. Prowadzi to do znaczącego wzrostu zróżnicowania wysokości ponoszonych ciężarów podatkowych, a tym samym naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, źródła przychodów, zasada sprawiedliwości podatkowej, Polski Ład

JEL: K34

Abstract

At the beginning of January, 2022, amendments to the Income Tax Acts, introduced as part of the project called Polish Deal, entered into force. The basic assumption of the planned changes was to reduce the so-called tax wedge. Income from work is burdened with higher taxes and contributions than income from other sources, especially from economic activity and capital sources. Polish Deal was to reduce these differences by increasing the burden of public levies on income other than from work. However, as a result of subsequent modifications to the draft acts, there was an increase in the burden on income from work and activities performed personally. At the same time, favorable solutions for people choosing a flat-rate tax on recorded income promote the so-called self-employment. This leads to a significant increase in the differentiation of the amount of the tax burden incurred, and thus to the violation of the principle of tax justice.

Keywords: income tax, tax revenue sources, tax justice rule, the Polish Deal

Sprawiedliwość podatkowa

Koncepcje równego i sprawiedliwego opodatkowania stanowią od wieków centralną kwestię polityki podatkowej. Jednak problemy z ich stosowaniem w procesie ustawodawczym pojawiają się już na etapie definiowania zakresu tych pojęć. Równość i sprawiedliwość mogą być różnie rozumiane, także w zależności od poglądów interpretatora czy też jego osobistej sytuacji bądź grupy podatników, na podsta-

wie której ocenia się ich realizację i przedstawia postulaty (Mariański, 2021, s. 12 i n.).

W doktrynie prawa podatkowego nie formułuje się odrębnej definicji sprawiedliwości podatkowej. Przyjmuje się jedynie, że każdy podatek powinien identycznie traktować wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych (Gomułowicz, 2001, s. 27). Dodatkowo lepsze rozumienie tej zasady jest możliwe w połączeniu z zasadą powszechności oraz równości opodatkowania (Ny-

kiel & Mariański, 2016, s. 1491–1492). Pierwsza zasada oznacza, że wszyscy powinni uczestniczyć w pokrywaniu wydatków na wspólne potrzeby, a równość opodatkowania nakazuje właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych (Mastalski, 2018, s. 63). Przez adekwatny rozkład ciężarów najczęściej rozumie się nakładanie podatków zgodnie z zasadą zdolności płatniczej. Równość jest zatem immanentną cechą sprawiedliwości. Oznacza bowiem równe traktowanie podmiotów należących do tej samej klasy (Falski, 2000, s. 49 i n.), która została wyróżniona ze względu na istotną cechę¹. Tym samym podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji powinny być traktowane w sposób podobny, a w sytuacji odmiennej w różny sposób.

Dla oceny sprzeczności normy prawnej z zasadą równości zasadnicze znaczenie ma wyznaczenie istotnej cechy, pozwalającej na zaliczenie podmiotu do określonej kategorii działowej. Podmioty do niej należące muszą znajdować się w podobnej sytuacji. Jeśli ustawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną istotną cechą, to należy zbadać, czy takie odmiennie traktowanie można uznać za dopuszczalne².

Ustawodawca ma duże uprawnienia do regulowania życia społeczno-gospodarczego, zwłaszcza w ramach władztwa daninowego (Bień-Kacała, 2005), co skutkuje prawem do wyboru kryteriów tworzenia klas podmiotów. Nie oznacza to jednak dowolności w ich wyodrębnianiu, zwłaszcza gdy nie znajdujemy uzasadnienia dla dokonywanych podziałów (Mariański, 2021, s. 122 i n.). Ciężar wykazania przesłanek takiego podziału spoczywa na organie stanowiącym normę prawną, a najlepiej gdyby cecha relewantna była łatwa do ustalenia (Biernat, 1995, s. 103).

Możliwe są odstępstwa od zasady równości, które nie będą traktowane jako faworyzowanie lub dyskryminowanie określonych jednostek lub kategorii działowych. Waga racjonalnie uzasadnionych interesów, które są podstawą odstępstwa od równego traktowania, również poprzez różnicowanie opodatkowania osób znajdujących się w podobnej sytuacji, wymaga odpowiedniej proporcji do interesów, które zostaną naruszone. Samo naruszenie powinno być przy tym uzasadnione innymi zasadami (np. ochrony rodziny).

Odstępstwo od zasady równości opodatkowania w podatku dochodowym miałyby miejsce, gdyby ustawodawca różnicował ciężary podatkowe dla wyodrębnionych klas podatników, mimo że nie uzasadnił występowania istotnej różnicy. Zasadniczo powinna ona być oparta na obiektywnie określonej odmiennej zdolności płatniczej grup przedmiotów lub podmiotów opodatkowania, albowiem współczesne rozumienie sprawiedliwego, czyli równego, opodatkowania jest oparte na zasadzie zdolności płatniczej³. Nie jest zatem właściwe twierdzenie, że istotą sprawiedliwego i równego opodatkowania jest wybór progresywnego bądź liniowego opodatkowania (Radzikowski, 2022, s. 75). Dla realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej istotne jest bowiem takie samo opodatkowanie dochodu w podobnej wysokości. Progresja podatkowa nie jest najważniejszym zagadnieniem służącym ocenie realizacji tej zasady (Mariański, 2021).

Konkretyzacja zasady sprawiedliwości podatkowej następuje przez wyróżnienie dwóch jej kategorii: sprawiedliwości poziomej i pionowej. Ta pierwsza polega na nakładaniu takiego samego obciążenia na podmioty, które znajdują się w takiej samej sytuacji. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach. Sprawiedliwość pozioma winna być fundamentalnym założeniem każdego społeczeństwa (Steuerle, 2002, s. 259). Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Odrzucając sprawiedliwość formalną, na gruncie prawa dodaje się nakaz traktowania w jednakowy sposób jednostek należących do tej samej kategorii (Gomułowicz, 2001, s. 12–13). Pozwala to na różnicowanie obciążenia osób w poszczególnych działach opodatkowania (np. przy różnych źródłach uzyskania przychodów).

Zasada zdolności płatniczej

W doktrynie przyjmuje się, że zasada zdolności płatniczej rozwiązuje większość dylematów sprawiedliwego opodatkowania. Odrzucając zasadę ekwiwalentności, zasada zdolności płatniczej staje się założeniem sprawiedliwego rozkładu ciężaru podatkowego (Gomułowicz, 2001, s. 59), niebudzącym współcześnie zasadniczych zastrzeżeń (Nita, 2013, s. 22; Szczepańska, 2015, s. 103; Raczkowski in., 2020, s. 126), a nawet superzasadą (Gomułowicz, 2010, s. 126). Opodatkowanie zgodnie z zasadą zdolności płatniczej jest konsekwencją trzech zasad konstytucyjnych: sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), równości wobec prawa (art. 32) oraz powszechności opodatkowania (art. 84) (Nita, 2013, s. 18–19). Zgodnie z założeniem 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.

Zasada zdolności płatniczej ma charakter abstrakcyjny, a jej skonkretyzowanie musi następować w odniesieniu do konkretnych podatków, a tym samym różnych kryteriów służących ustaleniu zdolności poniesienia konkretnego ciężaru daninowego (Litwińczuk, 2006, s. 75). 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.

Polski ustawodawca nie definiuje pojęcia dochodu (Holmes, 2000), a jedynie określa sposób jego obliczenia: przychody pomniejszone o koszty ich uzyskania. Dlatego przychód oraz koszty jego uzyskania są podstawowymi kategoriami służącymi ustaleniu dochodu jako podstawy opodatkowania (Mariański, 2021, s. 55 i n.). Należy w każdym przypadku dokonać analizy, w jaki sposób dochód został ustalony, a tym samym wziąć pod uwagę wszystkie elementy kształtujące podstawę opodatkowania. Konieczna jest ocena po-

szczególnej konstrukcji prawnych, w szczególności, czy uwzględniają one zdolność płatniczą podatników w poszczególnych działach.

Sprawiedliwość podatkowa a elementy konstrukcji podatku dochodowego

W cedularnym modelu opodatkowania (Siekman & Luijsterburg, 2006, s. 316) 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.

W art. 10 u.p.d.o.f.⁴ ustawodawca wymienia dziesięć źródeł przychodów, ale przychód podatnika może zostać zaklasyfikowany tylko do jednego źródła (Mariański, 2020c, s. 22–27). Ustawa dla każdego źródła przychodów określa odmienne zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów bądź konkretnego przychodu. 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 (Mariański, 2020a, s. 79–97). Przy czym ustawodawca całkowicie dowolnie ustala zasady rozliczania kosztów dla każdego ze źródeł przychodów. W szczególności bez wykazania przesłanek adekwatności do rzeczywiście poniesionych wydatków limituje koszty dla przychodów ze stosunku pracy oraz podobnych (art. 22 ust. 2 u.p.d.f.). Z kolei dla innych źródeł przychodu dowolnie ustala korzystanie z preferencyjnych ryczałtowych kosztów. Szczególnie widoczne jest to w przypadku kosztów uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich — 50% ryczałtowych kosztów bez względu na wysokość rzeczywiście poniesionych kosztów (art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.f.).

Stawki podatkowe zostały zróżnicowane w zależności od źródła przychodów. Co do zasady dochody są opodatkowane według skali podatkowej, czyli 12%⁵ dla pierwszego przedziału skali (do 120 000 zł⁶) oraz 32% od nadwyżki w drugim przedziale (art. 27 ust. 1 u.p.d.f.). Jednak istnieje możliwość wyboru podatku liniowego według stawki 19% dla dochodów z działalności gospodarczej (art. 30c u.p.d.f.). Co jednak istotne, szereg przychodów lub dochodów opodatkowanych jest stawkami liniowymi, przykładowo: w wygranych w konkursach — 10% (art. 30 ust. 1 pkt 2); od odsetek, dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych — 19% (art. 30a ust. 1); od dochodu z tytułu zbycia udziałów i innych instrumentów finansowych — 19% (art. 30b); od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej — 5% (art. 30ca).

Tym samym dla ustalenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych konieczne jest przeprowadzenie następującego procesu:

a) gdy osoba fizyczna osiągnęła przysporzenie (P), ustalamy, czy jest ono zaliczane do przychodów podatkowych (nie jest wyłączone z opodatkowania);

b) ustalamy, do jakiego źródła przychodów należy ten przychód zaliczyć;

c) sprawdzamy, czy przychód ten nie jest zwolniony od opodatkowania;

d) ustalamy, czy istnieje możliwość opodatkowania zryczałtowanego (podatek od przychodów ewidencjonowanych; karta podatkowa);

e) w przypadku braku możliwości bądź niedokonania wyboru zryczałtowanego opodatkowania konieczne jest ustalenie, jakie są zasady ustalania kosztów podatkowych dla tego źródła przychodów (K);

f) od tak obliczonego dochodu (D) mogą zostać odliczone ulgi podatkowe (U);

g) obliczona w ten sposób podstawa opodatkowana (PD) może być, w zależności o źródła przychodów, opodatkowana według właściwej stawki (S%), co pozwala obliczyć podatek do zapłaty⁷ (PZ).

Proces ten opisują poniższe wzory:

$$P - K = D$$

$$D - U = PD$$

$$PD \times S\% = PZ$$

Możemy zatem stwierdzić, że ustawodawca w bardzo różny sposób reguluje zasady ustalania dochodu. Poszczególne elementy konstrukcyjne podatku niekoniecznie są oparte na indywidualizacji sytuacji osobistej podatnika. Można jednak wskazać na kilka podstawowych cech takiej regulacji:

a) ustawodawca dowolnie tworzy kategorie źródeł przychodów;

b) dla tych kategorii arbitralnie rozstrzyga, co jest przychodem i kosztem podatkowym, oraz ustala zasady łącznego lub rozłącznego opodatkowania;

c) ustala stawki podatkowe dla poszczególnych cedułów: proporcjonalne lub progresywne;

d) obejmuje daniną solidarnościową dochody z wybranych źródeł przychodów;

e) dowolnie przyznaje ulgi i zwolnienia (Mariański, 2020b, s. 410–422) dla poszczególnych źródeł przychodów bądź ich pozbawia.

Założenia Polskiego Ładu a uchwalone regulacje

Podstawowym założeniem tego programu było zmniejszenie tzw. klina podatkowego⁸. Dochody z pracy są bowiem w większym stopniu obciążone podatkami i innymi daninami (składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne) niż dochody z innych źródeł, zwłaszcza działalności gospodarczej osoby fizycznej (Radzikowski, 2022, s. 84). W ocenie równego obciążenia daninowego należy bowiem uwzględniać inne ciężary publicznoprawne.

Nie jest możliwa w tym artykule szersza analiza, ale składki zdrowotne i z tytułu ubezpieczenia społecznego zachęcają przypominać w swojej konstrukcji podatki celowe.

W szczególności należy zaznaczyć, że obowiązek podatkowy nie jest wynikiem realizacji zasady ekwiwalentności. Każdy obywatel, niezależnie od jego sytuacji materialnej, ma mieć zapewnione równe prawo do ochrony zdrowia (art. 68 Konstytucji RP). Z kolei zgodnie z art. 67 Konstytucji RP obywatel ma prawo do zabezpieczenia społecznego w razie niezdolności do pracy ze względu na chorobę lub inwalidztwo oraz po osiągnięciu wieku emerytalnego. Składki ubezpieczeniowe służą finansowaniu bieżących potrzeb wydatkowych funduszu ubezpieczeń społecznych, a tylko częściowo jest możliwe, że będą miały wpływ na wysokość przyszłego świadczenia emerytalnego. Prawo do świadczenia społecznego oznacza uprawnienie domagania się od podmiotu zobowiązanego świadczenia na rzecz podmiotu uprawnionego. Oznacza to konieczność przyznania takich świadczeń, które zapewnią mu utrzymanie przynajmniej na poziomie minimum życiowego (Ślebza, 2016, s. 1508–1509).

Jeżeli uznamy, że składki te są podatkami celowymi, to tylko w takiej sytuacji istnieje tzw. klin podatkowy, czyli różnica w łącznym obciążeniu dochodów z umowy o pracę oraz dochodów z innych źródeł, zwłaszcza działalności gospodarczej. Należy przy tym zwrócić uwagę, że przy posługiwaniu się niezdefiniowanym pojęciem „klina podatkowego” pomija się wiele aspektów związanych z działalnością gospodarczą, takich jak m.in.: memoriałowe powstawanie przychodu, ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej czy też brak rozróżnienia dochodu przeznaczanego na cele prowadzonej działalności i na konsumpcję. Dlatego nawet przy takich założeniach porównywanie wysokości obciążenia dochodów z tych źródeł przychodu jest bardzo dużym uproszczeniem.

Nie można jednak zaprzeczyć, że bardzo wysokie podatki i składki dla dochodów z pracy wpływały na poszukiwanie innych form, zwłaszcza w ramach tzw. samozatrudnienia (podatek liniowy według stawki 19%) (Mariański, 2016, s. 58). Skutkowało to znacząco mniejszym obciążeniem tych dochodów. Dlatego na „kontraktach” pracują setki tysięcy inżynierów, informatyków, lekarzy i przedstawicieli innych wolnych zawodów.

Polski Ład miał te różnice zmniejszyć poprzez zwiększenie obciążeń daninami publicznoprawnymi innych dochodów niż z pracy. Jednak w pierwszej kolejności zaproponowano zniesienie odliczania składki zdrowotnej od podatku dochodowego, a tym samym wzrost obciążeń dla dochodów z pracy (działalności wykonywanej osobiście) o 7,75%⁹. Skutkowałoby to radykalnym wzrostem obciążenia dla dochodów z pracy (działalności wykonywanej osobiście) powyżej wynagrodzenia brutto wynoszącego około 5800 zł/mies.¹⁰ Dlatego zaprojektowano skomplikowaną ulgę dla klasy średniej¹¹ (art. 32 ust. 2a u.p.d.f.), dzięki której przychody z pracy do około 12 000 zł/mies. nie miały być obciążone wyższymi daninami (podatek i składka). Tym samym pracownicy o przychodach poniżej 5000 zł zyskaliby miesięcznie średnio kilkadziesiąt złotych, a dla przychodów do 12 000 zł miesięcznie nie byłoby znaczących różnic. Jednak osoby uzyskujące przychody z umowy o pracę powyżej tej kwoty drastycznie straciłyby na nowych rozwiązaniach.

Dodatkowo dla dochodów z działalności wykonywanej osobiście (zlecenia, umowy o dzieło) brak ulgi dla klasy średniej skutkowałby skokowym wzrostem obciążeń¹².

Z kolei osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą miały być obciążone 9-procentową składką zdrowotną liczoną od całego dochodu, zamiast obecnej zryczałtowanej składki¹³. W trakcie prac obniżono składkę dla przedsiębiorców, którzy wybrali podatek liniowy, do 4,99%, a dla osób prowadzących działalność, które rozliczają się według skali podatkowej wprowadzono ulgę dla klasy średniej.

Należy jednak zwrócić uwagę, że jednocześnie obniżono stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dla trzech grup zawodowych: informatyków (12%), inżynierów oraz przedstawicieli zawodów medycznych (14%)¹⁴. Równolegle wprowadzono zryczałtowane stawki składki zdrowotnej dla osób rozliczających się ryczałtem (w zależności od wysokości przychodu w roku 2022 wyniosą one 335,94, 559,89 lub 1007,81 zł/mies.). Ryczałtowa forma opodatkowania miała przede wszystkim uproszczyć rozliczenia podatkowe mikro- i małych firm. Po podniesieniu limitu obrotów uprawniających do korzystania z tej formy (równowartość 2 000 000 euro) oraz dokonanych zmian od 2022 r. ryczałt staje się najbardziej optymalną formą opodatkowania działalności osób o niskich kosztach podatkowych. Najczęściej będą to wolne zawody oraz osoby działające w ramach tzw. samozatrudnienia (Mariański, 2021, s. 320 i n.).

Należy także pamiętać, że najwyższe składki na ubezpieczenie społeczne obciążają dochody z pracy, są bowiem liczone od osiągniętego dochodu. W przypadku działalności gospodarczej można deklarować minimalną podstawę ustawową¹⁵.

Dokonane zmiany powodują, że nastąpił skokowy wzrost obciążeń dochodów z pracy (działalności wykonywanej osobiście), a najbardziej optymalną formą „samozatrudnienia” będzie działalność opodatkowana ryczałtem. Przykładowo informatyk uzyskujący dochody z pracy może zapłacić nawet 45% podatku i składki zdrowotnej¹⁶ (dodatkowo składkę na ubezpieczenie społeczne), a wykonujący te czynności w ramach kontraktu zapłaci około 12,3–12,5% podatku ryczałtowego (plus zryczałtowana składka na ubezpieczenie społeczne). Zamiast zwiększenia sprawiedliwości systemu podatkowego mamy zwiększenie obciążenia niektórych rodzajów dochodów. Ponadto wybór formy działalności (zatrudnienie) będzie wpływał na wysokość podatku, a nie wysokość dochodu. Innymi słowy można stwierdzić, że porównywalny dochód może być obciążany daninami nawet do 400% wyższymi. A to oznacza oczywiste naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z zasad powszechności i równości opodatkowania.

Dowolność w określaniu obciążeń podatkowych (składkowych)

Niniejsze opracowanie nie może wyczerpująco wskazać na wszystkie konkretne sytuacje podatników, których dochód może być nierówno opodatkowany. Niemniej warto

zasygnalizować kilka przykładów dla wykazania naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej w opodatkowaniu tej samej wysokości dochodu.

Od 1.01.2021 r., zgodnie ze nowelizowanym art. 1 ust. 3 u.p.d.p.¹⁷, przepisy ustawy mają zastosowanie nie tylko do spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, lecz również do spółek komandytowych, a także niektórych spółek jawnych. Transparentne podatkowo pozostaną spółki cywilne oraz partnerskie. Spółki jawne mające wyłącznie wspólników będących osobami fizycznymi oraz inne spółki po złożeniu informacji, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.p., także nie będą podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Sytuacja wspólników jest zatem zróżnicowana dla transparentnej i nietransparentnej podatkowo spółki osobowej (Mariański, 2018). Dodatkowo dla niektórych wspólników wprowadza się mechanizmy zaliczania podatku zapłaconego przez spółkę bądź częściowego zwolnienia. Może to prowadzić do znaczących różnic zakresu podmiotowego podatku dochodowego, a w konsekwencji łącznego obciążenia dochodu wypłacanego wspólnikowi.

W przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą za pośrednictwem transparentnej podatkowo spółki osobowej zastosowanie znajdą odpowiednie przepisy u.p.d.f. W myśl art. 5b ust. 2, jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej). Zgodnie zaś z art. 8 ust. 1 przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali podatkowej, z określonymi zastrzeżeniami.

Należy także pamiętać, że dochody te łączy się z dochodami (stratami) z innych rodzajów działalności gospodarczej (spółek transparentnych podatkowo) w ramach źródeł przychodów z działalności gospodarczej. Na bieżąco wpływa to na wysokość podatku. Jeżeli bowiem z jednej działalności podatnik osiągnie dochód odpowiadający wysokości straty z innej działalności, to łącznie obliczona podstawa opodatkowania nie skutkuje powstaniem dochodu do opodatkowania. Takie łączenie nie jest możliwe w ramach dwóch różnych źródeł przychodów: z działalności gospodarczej oraz udziału w zyskach kapitałowych. Tym samym dochód komplementariusza z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej nie będzie mógł być zmniejszony o stratę z jego indywidualnej działalności gospodarczej. W konsekwencji wzrośnie obciążenie podatkowe. Nie jest to jednak uzasadnione indywidualną sytuacją podatnika, lecz techniką podatkową, a właściwie realizacją wyłącznie funkcji fiskalnej.

Od 1.01.2021 r. doszło zatem do znaczącego zróżnicowania sytuacji wspólników spółek osobowych, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (komandytowo-akcyjnej, komandytowej i niektórych spółek jawnych) (Mariański & Porada, 2020, s. 11–16). Spółki te, będąc podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, są zobowiązane uiszczać ten podatek od dochodu spółki (19% lub 9% dla małego podatnika — art. 19 ust. 1 u.p.d.p.). Dochód z tytułu zysku wspólnika objęty jest 19-procentowym podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹⁸ jako przychody z udziału w zyskach osób prawnych (art. 30a u.p.d.f.). Dochodzi zatem do podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. Łączne opodatkowanie dochodu wypłaconego wspólnikowi wyniesie 34,4%, a w przypadku małego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych¹⁹ — 26,29%.

Nastąpił zatem znaczący wzrost obciążeń podatkowych wspólników nietransparentnych spółek osobowych. Z drugiej strony warto zwrócić uwagę, że komplementariusz spółki komandytowo-akcyjnej oraz spółki komandytowej może być korzystniej opodatkowany niż wspólnik spółki transparentnej podatkowo. Korzystając z mechanizmu zaliczenia podatku dochodowego zapłaconego przez spółkę²⁰, jego łączny podatek w sensie ekonomicznym wyniesie do 19% i to bez obowiązku zapłaty daniny solidarnościowej²¹. Tym samym wspólnik spółki jawnej od dochodów powyżej 1 000 000 zł zapłaci podatek w wysokości 19% plus 4% daniny solidarnościowej, a komplementariusz będzie ostatecznie obciążony tylko podatkiem w wysokości 19%.

Po wprowadzeniu omawianych zmian zwiększono nierówne opodatkowanie takiego samego dochodu, który może powstawać w odniesieniu do identycznej działalności gospodarczej. Dochody wspólnika spółek transparentnych podatkowo są objęte składką na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 4,9%, a wspólników spółek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych jedynie zryczałtowaną składką ok. 529 zł miesięcznie. Reasumując, dla dochodu powyżej 1 000 000 zł, opodatkowanie komplementariusza będzie nieznacznie przekraczało 19%²² (powiększone o zryczałtowaną składkę zdrowotną, która maleje jako procent dochodu), a wspólnika spółki jawnej wyniesie 28,9% (podatek liniowy 19% + składka 4,9% + danina solidarnościowa 4%). Jeszcze mniejszy podatek obciąży wspólnika spółki transparentnej podatkowo, który wybierze zryczałtowany podatek od przychodów ewidencjonowanych.

Progresywne opodatkowanie (danina solidarnościowa) a źródła przychodów

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem ceduralnym, czyli dzieli przychody na oddzielne kategorie źródeł. Dla nich ustanawia autonomiczne zasady określania przychodu, kosztów (ich limitowania), a tym samym wysokości dochodu. Następnie takie dochody mogą być łączo-

ne z innymi lub opodatkowane oddzielnie. Wpływa to na zasady obliczenia podstawy opodatkowania, a następnie stosowania progresji podatkowej i daniny solidarnościowej.

W oddzielnym zeznaniu rozliczamy przychody z:

1) działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym;

2) dochodów kapitałowych wymienionych w art. 30b ust. 1 u.p.d.f. (m.in. ze zbycia papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych, udziałów oraz akcji) oraz określonych w art. 30b ust. 1a (dochodów ze zbycia walut wirtualnych);

3) odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c;

4) dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej.

Natomiast łączymy przychody, koszty oraz dochody z następujących źródeł: stosunku służbowego, stosunku pracy, w tym spółdzielczego stosunku pracy, członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, pracy nakładczej, emerytury lub renty; działalności wykonywanej osobiście; pozarolniczej działalności gospodarczej nieopodatkowanej podatkiem liniowym; działów specjalnych produkcji rolnej; najmu lub dzierżawy; praw autorskich i innych praw majątkowych; odpłatnego zbycia rzeczy; działalności nierejestrowanej oraz innych źródeł.

Warto odnieść skutki ceduralnego podatku do wybranych przykładów. Podatnik uzyskujący dochody ze źródeł przychodów, które podlegają łączeniu, przykładowo z umowy o pracę oraz działalności wykonywanej osobiście, łączy wszystkie dochody. Powoduje to opodatkowanie progresywne, objęcie całości dochodów składką zdrowotną w wysokości 9%, a dla dochodów powyżej 1 000 000 zł także 4-procentową daniną solidarnościową.

Jeżeli jednak uzyska w trakcie roku podatkowego dochody z pracy do 150 000 zł, to korzystając z kwoty wolnej od podatku oraz tzw. ulgi dla klasy średniej (od 1.07.2022 r. obniżonej stawki podatku) nie będzie obciążony progresywnym opodatkowaniem oraz zwiększoną składką zdrowotną. Nie ma przy tym znaczenia, że uzyska 2 000 000 zł dochodów z kapitałów, które są opodatkowane proporcjonalnie (19%) i nie łączy się ich z innymi dochodami. Dodatkowo wybór ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych powoduje, że także tych przychodów nie łączymy z innymi przychodami (dochodami). Globalny dochód podatnika może znacząco przekraczać próg skali podatkowej, ale mimo to podatnik z tytułu dochodu z różnych źródeł przychodów nie będzie opodatkowany progresywnie. Może także wyłączać obciążenie daniną solidarnościową.

Skutki arbitralnego wyodrębniania źródeł przychodów, ustalania zasad obliczenia kosztów ich uzyskania, łączenia ich w ceduły bądź rozłącznego opodatkowania, a następnie stosowania różnych stawek podatkowych już do końca 2021 r. skutkowały rażącym naruszeniem zasad powszechności, równości opodatkowania, a tym samym sprawiedliwości podatkowej. W wyniku wprowadzonych zmian wysokość obciążenia podatnika wynika z dowolnego, czasami chaotycznego, kształtowania zasad opodatkowania dochodu. Trud-

no ustalić uzasadnienie dla różnicowania wysokości podatku w zależności od jego źródła. Jest on wynikiem wielu przypadkowych decyzji ustawodawcy, ale także wyboru formy działania podatnika, a nawet wyboru wykształcenia (np. najniżej opodatkowana jest działalność osobista informatyków).

Dlaczego kosmetyczka płaci więcej niż ksiądz

Ustawodawca postanowił zlikwidować najprostszą formę opodatkowania dla mikroprzedsiębiorców, czyli kartę podatkową. Od 1.01.2022 r. podatnicy podlegają opodatkowaniu w formie karty podatkowej, jeżeli kontynuują opodatkowanie w tej formie po 31.12.2021 r. oraz nie zrezygnowali z opodatkowania w tej formie po 31.12.2021 r. i nie utracili prawa do opodatkowania w tej formie po tym dniu. Nie jest zatem możliwe uzyskanie decyzji o podatkowaniu w formie karty podatkowej po 1.01.2022 r.

Projektodawcy uzasadniali likwidację karty podatkowej zbyt niskim opodatkowaniem działalności mikroprzedsiębiorców. Jednak zryczałtowane formy opodatkowania są istotnym uproszczeniem zasad wymiaru i poboru podatku, wyrażającym się w pominięciu elementów konstrukcyjnych podatku (takich jak koszty uzyskania przychodu). Należy także pamiętać o kosztach obliczania podatku, zwłaszcza mikroprzedsiębiorcy, jak i kosztach poboru (kontroli) dla organów podatkowych.

Jednocześnie ustawodawca uznał, że nie należy dokonywać zmian w zakresie ryczałtowego opodatkowania osób duchowych, dla których dalej pozostawiono dotychczasowe zasady, mimo że opodatkowanie osób duchownych także następuje na podstawie założenia hipotetycznego dochodu, a stawki są jeszcze niższe niż dla osób prowadzących działalność gospodarczą. Porównajmy zatem opodatkowanie kosmetyczki oraz wikariusza.

Kosmetyczka w miejscowości liczącej od 5000 do 50 000 mieszkańców w zależności od liczby pracowników zapłaci miesięcznie maksymalnie 806 zł podatku oraz 270,90 zł składki zdrowotnej. Wikariusz w parafii powyżej 10 000 mieszkańców zapłaci jedynie 541 zł zryczałtowanego podatku. Dlaczego podatek dla kosmetyczki miałby być za niski, a dla osoby duchownej już nie? Niestety ustawodawca nie wskazał na uzasadnienie różnicowania wysokości podatku w zależności od rodzaju dochodu, co stanowi podstawę możliwości odstąpienia od zasady równości i powszechności opodatkowania.

Osoby uruchamiające nową działalność gospodarczą w 2022 r. nie będą mogły już rozliczać się w formie karty podatkowej. Nie tylko zapłaci wyższy podatek, ale również składkę zdrowotną. Jeżeli kosmetyczka wybierze ryczałt od przychodów ewidencjonowanych to zapłaci 8,5% podatku oraz co najmniej 305,56 zł składki zdrowotnej (jeszcze wyższe opodatkowanie będzie miało miejsce w przypadku podatku liniowego). Jednak dodatkowo wzrosną koszty pro-

wadzenia biznesu poprzez ewidencjonowanie przychodów oraz obliczanie, deklarowanie i wpłacanie zmiennej wysokości podatku.

Podsumowanie

Podstawowym motywem kształtowania systemu podatkowego zwykle nie jest sprawiedliwość, mimo że niejednokrotnie ustawodawca się do niej odwołuje. System podatkowy musi realizować wiele celów, nie tylko związanych z funkcją fiskalną. Należy uwzględniać także konsekwencje zmian podatkowych, m.in. takie jak: wpływ na zatrudnienie, wielkość inwestycji, mobilność kapitału, polityka rodzinna. Zasada sprawiedliwości podatkowej powinna jednak mieć duży wpływ na wybór alternatywnych modeli opodatkowania, a przede wszystkim na równomierne rozłożenie ciężarów podatkowych.

W doktrynie prawa podatkowego panuje powszechna zgoda w zakresie obowiązku równego traktowania osób znajdujących się w takiej samej sytuacji. Równość (niedyskryminacja) staje się podstawowym wyznacznikiem realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej. Podatek dochodowy od osób fizycznych miał stanowić urzeczywistnienie postulatu sprawiedliwości podatkowej, zwłaszcza w układzie poziomym. Oznacza to równe opodatkowanie tego samego dochodu. Kształtowanie wysokości ciężarów podatkowych nie może bowiem oznaczać dowolności i arbitralności ustawodawcy, zwłaszcza gdy prowadzi do powstania obowiązku ich poniesienia w różnej wysokości przez podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji. Stanowiłoby to naruszenie zasad konstytucyjnych, które chronią wolności i prawa ekonomiczne, ale przede wszystkim zasad powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej.

Przeprowadzona analiza pozwala jednoznacznie stwierdzić, że ustawodawca arbitralnie kształtuje elementy konstrukcyjne opodatkowania dochodu. W zakresie podmiotowym dowolnie ustala zasady opodatkowania z poszczególnych źródeł (np. wspólników różnych rodzajów spółek). Z kolei w zakresie przedmiotowym różnicuje zasady opodatkowania dochodu dla różnych rodzajów źródeł przychodów. Trudno ustalić, jakie kryteria służą wydzielaniu poszczególnych źródeł przychodów oraz ich łączeniu w poszczególne cedyły, a następnie, czy istnieje uzasadnienie ustanowienia odmiennych zasad opodatkowania.

W konsekwencji arbitralnego wyodrębnienia źródeł przychodów ustawodawca całkowicie dowolnie kreuje zróżnicowane zasady rozliczania kosztów podatkowych. Dla niektórych rodzajów przychodów statuuje preferencyjne rozlicza-

nie kosztów, a dla innych dyskryminacyjne. Wpływa to na różną wysokość podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wysokość podatku, mimo że sytuacja podatników jest podobna albo wręcz identyczna.

W dalszej kolejności ustawodawca dowolnie różnicuje wysokość stawek podatkowych dla poszczególnych rodzajów źródeł przychodów, w tym także przewidując zryczałtowane opodatkowanie. Dodatkowo tylko niektóre rodzaje dochodów są opodatkowane progresywnie, ale także podstawa opodatkowania dla daniny solidarnościowej nie obejmuje wszystkich rodzajów dochodu (np. z dywidendy). Wprowadzenie zryczałtowanych form opodatkowania pozwala także unikać łączenia dochodów, a tym samym zarówno progresywnego opodatkowania, jak i objęcia ich daniną solidarnościową. Ponadto, likwidując zryczałtowaną formę opodatkowania w postaci karty podatkowej, pogarsza warunki opodatkowania mikroprzedsiębiorców, a pozostawia taką formę dla innych rodzajów dochodów.

Ustawodawca, kształtując elementy konstrukcyjne podatku, nie respektuje zasady sprawiedliwości podatkowej już w układzie poziomym. Trudno znaleźć informacje, aby taka analiza w ogóle była dokonywana w procesie legislacyjnym²³. Równe dochody w wielu sytuacjach są opodatkowane odmiennie, a to oznacza oczywiście naruszenie zasad konstytucyjnych. W rezultacie wysokość podatku nie wiąże do zdolności płatniczej podatnika.

Wbrew wypowiedziom osób, które przygotowały reformy w ostatnich latach (Sarnowski i in., 2022, s. 9–10), dokonane zmiany zwiększyły niesprawiedliwość podatku dochodowego od osób fizycznych oraz znacznie go skomplikowały, podnosząc koszty jego wymiaru i poboru. Warto zatem podkreślić, że podatek dochodowy od osób fizycznych, już przed zmianami w ramach tzw. Polskiego Ładu nie realizował podstawowych zasad podatkowych, które powinny być podstawowym miernikiem istnienia i kształtu wyboru form opodatkowania. Brak równości opodatkowania takiego samego dochodu, czyli sprawiedliwości poziomej, jest kluczowy dla oceny rozwiązań ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Konstrukcja obliczania dochodu podatkowego, dowolnie ustalana przez ustawodawcę, dyskwalifikuje cały model opodatkowania dochodów osób fizycznych. Regulacje obowiązujące od 1.01.2022 r. zwiększają przypadkowość wysokości obciążeń, a tym samym w stopniu niedopuszczalnym w państwie prawa dyskryminują niektóre rodzaje dochodów, zwłaszcza z pracy własnej. Pierwotne założenia zostały w procesie legislacyjnym, a następnie w kolejnych nowelizacjach, w taki sposób zniekształcone, że mamy do czynienia z definitywnie niesprawiedliwym systemem opodatkowania dochodów osób fizycznych.

Przypisy/Notes

¹ Wyrok TK z 18.04.2000 r., K 19/07, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego A” 2000, nr 3, poz. 89.

² Wyrok TK z 23.03.2010 r., K 63/07, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego A” 2010, nr 3, poz. 25.

³ Odstępstwa są także możliwe w celu realizowania innych funkcji podatków, zwłaszcza gospodarczych czy stymulacyjnych.

⁴ Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1991 nr 80, poz. 350 ze zm., dalej: u.p.d.f.

⁵ Do 1.07.2022 r. stawka dla pierwszego progu podatkowego wynosiła 17%.

⁶ Do 31.12.2021 r. próg wynosił 85 528 zł.

⁷ Możliwe są jeszcze odliczenia pomniejszające podatek.

⁸ Brak definicji legalnej tego pojęcia. Co do zasady określa się tak różnicę pomiędzy całkowitym kosztem zatrudnienia osoby na umowę o pracę, umowę zlecenia oraz umowę o dzieło a wynagrodzeniem, która ta osoba otrzymuje po zapłaceniu podatków i składek. Ten klin porównuje się do różnicy w opodatkowaniu dochodów uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej osoby fizycznej.

⁹ Od podatku dochodowego od osób fizycznych można było odliczać część składki zdrowotnej, czyli 7,75%. 1,25% składki nie było odliczalne, czyli stanowiło dodatkowe obciążenie dochodu.

¹⁰ Do tej wysokości nie rosną obciążenia w wyniku wprowadzenia kwoty wolnej od podatku w wysokości 30 000 zł. Warto zaznaczyć, że jest to kwota wolna od podatku dochodowego, ale jednocześnie obciążona składką zdrowotną. Skoro do 31.12.2021 r. można było odliczać 7,75% składki, to 1,25% było dodatkowym obciążeniem, także w ramach kwoty wolnej.

¹¹ Od 1.07.2022 r. ulga została uchylona. Jednocześnie obniżono stawkę podatkową w pierwszym przedziale skali podatkowej z 17% do 12%. Skutkuje to nie-wielkimi korektami wysokości łącznego obciążenia podatkiem i składką zdrowotną.

¹² Dlatego zlikwidowano ulgi dla klasy średniej wraz z obniżeniem stawki podatkowej.

¹³ Art. 79a ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1285 ze zm. Składka nie może być jednak niższa niż 9% minimalnego wynagrodzenia w pierwszym dniu roku składkowego.

¹⁴ Ustawa przewiduje wiele innych preferencyjnych stawek, np. 8,5% dla działalności szkoleniowej.

¹⁵ W 2022 r. wraz z ubezpieczeniem chorobowym składka wynosi 1211,28 zł miesięcznie. Można także korzystać z ulgi na start lub preferencyjnej wysokości dla podejmowanej działalności gospodarczej.

¹⁶ Podatek dochodowy w drugim przedziale skali 32%, 9% składki zdrowotnej, 4% daniny solidarnościowej.

¹⁷ Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1992 nr 21, poz. 86 ze zm., dalej: u.p.d.p.

¹⁸ W rozważaniach pominięto sytuację wspólnika będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

¹⁹ Mały podatnik to taki, którego obroty w ciągu roku nie przekroczyły równowartości 2 000 000 euro — art. 4a pkt 10 u.p.d.p.

²⁰ W stosunku do komplementariusza spółki komandytowej zastosowanie mają zasady obowiązujące dotąd komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Zryczałtowany podatek obliczony zgodnie z art. 30a ust. 1 u.p.d.f. od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowemu udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Wskazana kwota pomniejszenia nie może jednak przekraczać kwoty podatku od dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (rt.. 30a ust. 6b). Zaliczenie to stosuje się tylko, gdy wypłata zysku dla komplementariusza będzie dokonana w ciągu 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty (art. 30a ust. 6e u.p.d.f.). W takiej sytuacji łączne opodatkowanie w sensie ekonomicznym wypłaty komplementariuszowi nie przekroczy 19%.

²¹ Daninę nie są objęte dochody z udziału w zyskach osób prawnych (art. 30h ust. 2 u.p.d.f.), a do takich zalicza się wypłaty dokonywane wspólnikom spółek nietransparentnych podatkowo.

²² W przypadku spółki opodatkowanej 9-procentową stawką podatku dochodowego od osób prawnych podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym wyniesie 17,8%.

²³ Poza politycznymi wypowiedziami o przywróceniu sprawiedliwości podatkowej.

Bibliografia/References

- Bień-Kacała, A. (2005). *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.* TNOIK „Dom Organizatora”.
- Biernat, S. (1995). Głos do orzeczenia TK z 12 XII 1994, K 3/94. *Państwo i Prawo*, (8).
- Falski, J. (2000). Ewolucja wykładni zasady równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. *Państwo i Prawo*, (1).
- Gomułowicz, A., (2001). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Dom Wydawniczy ABC.
- Gomułowicz, A. (2010). *Zasady podatkowe*. W: L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*. Wolters Kluwer.
- Holmes, K. (2000). *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. IBFD.
- Litwińczuk, H. (2006). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Dom Wydawniczy ABC.
- Mariański, A. (2020a). Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych. *Studia Prawno Ekonomiczne, CXVII*.
- 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 profesor Wiesławie Miemiec*. Wolters Kluwer.
- Mariański, A. (2020c). Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (10).
- Mariański, A. (2021). *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*. C.H.Beck.
- Mariański, A. (red.) (2016). *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*. Wolters Kluwer.
- Mariański, A. (red.) (2018). *Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*. Wolters Kluwer.
- Mastalski, R. (2018). *Prawo podatkowe*. C.H.Beck.
- Mariański, A. & Porada, Ł. (2020). Zmiany w podatkach dochodowych 2021. *Monitor Podatkowy*, (12).
- Nita, A. (2013). *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*. Toruński Rocznik Podatkowy.
- Nykiel, W., & Mariański, A. (2016). Komentarz do art. 217. W: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*. C.H.Beck.
- Raczkowski, K., Schneider, F., & Węgrzyn, J. (2020). *Ekonomia systemu podatkowego*. Wydawnictwo Naukowe PWN.

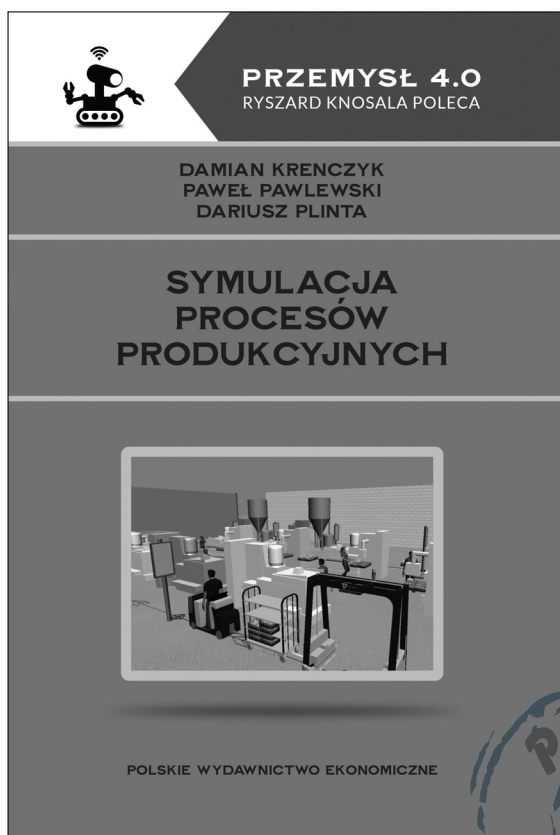
- Radzikowski, K. (2022). Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle postulatów równości i sprawiedliwości opodatkowania. W: *Koncepcje opodatkowania dochodu — refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych*. Materiały ogólnopolskie konferencji naukowej WPiA UW. Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Sarnowski, J., Łożykowski, A., & Polewiak, M. (2022). Podatek dochodowy od osób fizycznych w latach 2016–2022 — droga w kierunku sprawiedliwego, elastycznego i prostego w rozliczeniu podatku dochodowego. W: *Koncepcje opodatkowania dochodu — refleksje na 30-lecie podatku dochodowego od osób fizycznych*. Materiały ogólnopolskie konferencji naukowej WPiA UW. Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Siekman, P., & Luijsterburg, N. (2006). Personal income taxation in the Netherlands. *Bulletin for International Taxation*, (8).
- Ślebzak, K. (2016). W: M. Safjan, & L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz, art. 1–86*. C.H.Beck.
- Steuerle, C. E. (2002). And equal (tax) justice for all? W: J. J. Thorndike, & D. J. Ventry Jr. (red.), *Tax justice. The ongoing debate*. Rowman & Littlefield Publishers. Urban Institute.
- Szczepańska, I. (2015). Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej. *Ius Novum*, (1).

Dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ

Profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego; doradca podatkowy; partner w Mariański Group; prezes Polskiego Instytutu Analiz Prawno-Ekonomicznych.

Dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ

Associate professor at Tax Law Department at the Faculty of Law and Administration, University of Łódź; tax adviser; partner of Mariański Group Tax & Law Firm; President of the Polish Institute of Legal and Economic Analysis.



**Więcej informacji
na stronie
Wydawnictwa
www.pwe.com.pl**

