

Marek Kośny

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KONCEPCJA ZDOLNOŚCI PODATKOWEJ I JEJ WPŁYW NA KSZTAŁT SYSTEMU PODATKOWEGO

1. Wstęp

Rosnące zainteresowanie problematyką dobrobytu – czego potwierdzeniem jest chociażby przyznanie Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii w 1998 r. Amartyi Senowi za wkład w rozwój badań dotyczących tego zjawiska – powoduje, że coraz więcej dziedzin odwołuje się wprost do tej koncepcji. W zakresie teorii podatku za podstawowe zagadnienie związane z pojęciem dobrobytu uznać można koncepcję sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwość opodatkowania – jakkolwiek jest to pojęcie znacznie szersze – oznacza bowiem przede wszystkim, że stopień, w jakim dana jednostka partycypuje w kosztach utrzymania państwa, powinien odzwierciedlać jej możliwości płatnicze oraz – ewentualnie – zakres wykorzystania dóbr publicznych. W tym sensie zasada sprawiedliwości wymaga, aby respektowana była zasada zdolności podatkowej.

Zdolność tę najogólniej można scharakteryzować jako możliwość oddawania części swoich dochodów na rzecz państwa. To pozornie oczywiste sformułowanie rodzi jednak szereg problemów praktycznych. Pojawiające się pytania dotyczą np. tego, od czego powinna zależeć wysokość płaconych podatków, jak powinna się ona zmieniać wraz ze wzrostem dochodu, czy też wreszcie – co to znaczy, że podatki są sprawiedliwe lub niesprawiedliwe.

Udzielenie odpowiedzi na te pytania nie jest możliwe bez przyjęcia dodatkowych założeń, dotyczących właśnie sposobu rozumienia sprawiedliwości i dobrobytu społecznego. Dlatego przedstawione w dalszej części analizy – z konieczności – dotyczyć będą jedynie wybranych aspektów analizowanych zagadnień. Ich podstawowym celem jest bowiem próba odpowiedzi na pytanie, jak określona interpretacja koncepcji zdolności podatkowej wpływa na oczekiwany kształt systemu podatkowego¹.

¹ Praca naukowa finansowana ze środków Komitetu Badań Naukowych w latach 2004-2005 jako projekt badawczy nr 1 H02C 117 27.

2. Koncepcja zdolności podatkowej

Z koncepcją zdolności podatkowej związane są dwa podstawowe problemy. Pierwszym z nich jest określenie, jak zdolność podatkowa zmienia się wraz ze wzrostem dochodu (zakładając, że dochód stanowi podstawę opodatkowania). Drugim natomiast, jakie dodatkowe czynniki – o charakterze pozadochodowym – mają wpływ na jej kształtowanie. Pierwsze z wymienionych zagadnień jest wprost pytaniem o interpretację zasady sprawiedliwości pionowej – w jaki sposób obciążenia podatkowe powinny się zmieniać wraz ze wzrostem dochodu, aby można je było uznać za sprawiedliwe. Drugi problem związany jest z zasadą sprawiedliwości poziomej. Zasada ta, postulując „równe traktowanie równych”, rodzi bowiem naturalne pytanie o kryteria porównywalności jednostek.

Podczas gdy zasada sprawiedliwości poziomej nie jest na ogół kwestionowana (jako ogólne wskazanie – próby praktycznego zastosowania obydwu zasad sprawiedliwości wzbudzają na ogół znaczne kontrowersje), sytuacja nie jest już jednak tak jednoznaczna w przypadku zasady sprawiedliwości pionowej. Jej najczęstsze sformułowanie, dotyczące progresji podatkowej², spotyka się często ze znacznym sprzeciwem: systemy tego typu uznawane są bowiem za nieefektywne, a często także niesprawiedliwe (por. np. [Hall, Rabushka 1998]). Odpowiadające im teorie podatkowe (por. np. [Mirrlees 1971, s. 175-208]) postulują natomiast rozwiązania o charakterze degresywnym.

Faktycznie jednak problem interpretacji zasady sprawiedliwości pionowej w znacznej mierze zależy od rodzaju opodatkowania, w kontekście którego jest ona rozważana. Część podatków – zwłaszcza podatki obciążające konsumpcję – jest degresywna z natury (jest to konsekwencja malejącej – wraz ze wzrostem dochodu – stopy konsumpcji). Ze względu na pośredni charakter (rozdzielenie funkcji podatnika i płatnika podatku) koncentrują one jednak uwagę w znacznie mniejszym stopniu niż podatki bezpośrednie (np. podatek dochodowy od osób fizycznych). Nie można jednak pominąć ich wpływu na rozkład całkowitych obciążeń publicznoprawnych – w tym sensie problem progresji podatkowej (interpretacji zasady sprawiedliwości pionowej) powinien być analizowany w kontekście całego systemu, a nie tylko wybranych rodzajów obciążeń.

Szerszego omówienia wymaga – pozornie bardziej jednoznaczna i niekontrowersyjna – zasada sprawiedliwości poziomej. Do jej zdefiniowania konieczne jest bowiem określenie sposobu pomiaru i porównywania dobrobytu³. Ze względu na

² Progresja podatkowa, wymagająca, aby krańcowa stopa podatku była większa od stopy średniej, $m(y) > a(y)$, oznacza ponadproporcjonalny wzrost obciążeń podatkowych wraz ze wzrostem dochodu (czasami – w przypadku tzw. słabej progresji – wystarczy, żeby $m(y) \geq a(y)$), który to warunek spełniony jest także dla systemu proporcjonalnego – liniowego (por. np. [Hall, Rabushka 1998]).

³ Kwestia pomiaru dobrobytu nie będzie szczegółowo analizowana ze względu na bardzo szeroki zakres zagadnienia. Problem ten jest omawiany m.in. w [Kot 2000; Sen 1973; Slesnick 1998, s. 2108-2165]. Prace te podejmują zarówno problem technicznych zagadnień pomiaru dobrobytu, jak i w ogóle możliwości przeprowadzenia takiego pomiaru (w zakresie dobrobytu indywidualnego i społecznego).

zakres zagadnienia i liczbę czynników wpływających na poziom dobrobytu jednostek, podczas analizy niezbędne jest przyjęcie szeregu upraszczających założeń. Uproszczenia te wynikają zarówno z natury dobrobytu, jak i potencjalnego zastosowania wyników jego pomiaru do konstrukcji systemu podatkowego – prawo podatkowe, stanowiące podstawę poboru podatków, wymaga ustalenia możliwie precyzyjnych i jednoznacznych norm w zakresie zdolności płatniczej i czynników na nią wpływających.

Z wymienionych względów w dalszej analizie przyjęty zostanie wyłącznie jeden czynnik wpływający na zdolność podatkową – sytuacja rodzinna podatnika. Analogiczne analizy (w zależności od dostępnych danych, które stanowią często istotne ograniczenie) mogą zostać przeprowadzone dla innych charakterystyk. W tym sensie scharakteryzowany w dalszej części system nie może być uznany za kompletne rozwiązanie teoretyczne. Może natomiast służyć (pod warunkiem akceptacji założeń przyjętych w procesie jego konstrukcji) za rodzaj wzorca, pozwalającego na identyfikację grup podatników o zbyt wysokich lub zbyt niskich obciążeniach podatkowych.

Za podstawę konstrukcji systemu podatkowego, uwzględniającego sytuację rodzinną podatnika, przyjęto funkcję użyteczności postaci (por. [Vernizzi, Monti 2005]):

$$U(y^{(i)}, i) = h\left(\frac{y^{(i)} - \gamma_i}{m_i}\right) \quad (1)$$

gdzie: $h(\cdot)$ jest funkcją ciągłą, wklęsłą oraz ściśle rosnącą ze względu na y ,

$i = 1, \dots, I$ określa typ rodziny,

$y^{(i)}$ oznacza dochód nominalny rodziny typu i ,

γ_i oraz m_i są parametrami, których wartość zależy od typu rodziny i .

Przyjęcie funkcji użyteczności o postaci danej wzorem (1) – przy założeniu, że $h(\cdot)$ ma jednakową postać dla wszystkich rodzin w populacji – oznacza akceptację faktu, że jedynym czynnikiem różnicującym jednostki w populacji jest typ rodziny, w której skład wchodzi.

Parametr γ_i może być interpretowany jako minimalny poziom dochodu, gwarantujący rodzinie typu i możliwość egzystencji (przy założeniu, że $h(0) = 0$, jest to jednocześnie graniczny poziom dochodu, powyżej którego użyteczność zaczyna przyjmować wartości dodatnie). Parametr m_i określa zakres wzrostu poziomu kosztów, wynikający ze struktury demograficznej rodziny. Współczynnik zmiany poziomu kosztów wyznaczony jest w stosunku do ustalonego typu rodziny – rodziny odniesienia (dla rodziny tego typu wartość parametru m przyjęta zostanie jako równa jedności, $m_i = 1$).

Uwzględniając postać funkcji użyteczności daną wzorem (1), wysokość podatku w systemie podatkowym, spełniającym postulat sprawiedliwości poziomej, wyraża się wzorem (por. [Ebert, Lambert 2002; Vernizzi, Monti 2005]):

$$t_i(y^{(i)}) = m_i t_r \left(\frac{y^{(i)} - \gamma_i + m_i \gamma_r}{m_i} \right) \quad (2)$$

gdzie: $t_r(\cdot)$ oznacza funkcję podatku dla rodziny odniesienia,

$t_i(\cdot)$ – dla rodziny typu i .

Nadanie parametrom m_i i γ_i konkretnych wartości umożliwia uzyskanie modelu teoretycznego, spełniającego postulat sprawiedliwości poziomej.

Skala podatkowa dana wzorem (2) może być jednak zastosowana wyłącznie do konstrukcji podatków o charakterze bezpośrednim (ze względu na uwzględnienie dodatkowych charakterystyk podatnika). Oznacza to ograniczenie analizy jedynie do niektórych elementów systemu podatkowego i częściowy charakter uzyskanych rozwiązań.

3. Charakterystyka danych

Dane wykorzystane do analiz pochodzą z dwu źródeł – Głównego Urzędu Statystycznego oraz wybranych dolnośląskich urzędów skarbowych.

Pierwszy zbiór danych obejmuje wyniki badania budżetów gospodarstw domowych za 2001 rok. Badanie zostało przeprowadzone na próbie 31 847 gospodarstw domowych z całej Polski. W skład tych gospodarstw wchodziło (stałe lub czasowo) 99 368 osób. Dane obejmują szczegółowe informacje o przychodach i wydatkach gospodarstw domowych oraz ich strukturze demograficznej i stanie posiadania.

Drugi zbiór danych zawiera informacje z zeznań podatkowych (podatku dochodowego od osób fizycznych) za 2001 rok. Zbiór obejmuje pełną populację podatników rozliczających się w dwu dolnośląskich urzędach skarbowych – w Wałbrzychu oraz w jednym z urzędów wrocławskich. Zbiory danych z Wałbrzycha i Wrocławia zawierają odpowiednio 69 052 oraz 62 776 zeznań podatkowych. Całkowita liczba podatników w obydwu urzędach równa jest, odpowiednio, 96 019 oraz 84 649 (jest ona wyższa od liczby zeznań podatkowych ze względu na możliwość wspólnego opodatkowania). Informacje dotyczące poszczególnych podatników obejmują w przypadku tego zbioru nie tylko efektywne wysokości zapłaconych podatków, ale również wysokość osiągniętego dochodu i przychodu oraz wysokość składek na powszechne ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenia społeczne.

Zupełnie inna konstrukcja i przeznaczenie obydwu zbiorów sprawiają, że ich łączna analiza wymaga przyjęcia określonych założeń. Ze względu na cel prowadzonej analizy za podstawową jednostkę badania zdecydowano się przyjąć podatnika. Jedyną natomiast zmienną, która jest możliwa do oszacowania w przypadku obydwu zbiorów danych, jest dochód po potrąceniu składek na ubezpieczenia obowiązkowe, ale przed opodatkowaniem – dochód ten określany będzie dalej jako dochód brutto. Kategoria ta jest jednak niemożliwa do jednoznacznego wyznaczenia

w odniesieniu do grupy podatników prowadzących działalność gospodarczą (jednoosobowo lub w formie spółek nieposiadających osobowości prawnej) z uwagi na zupełnie inny sposób naliczania kosztów uzyskania przychodów. Z tego względu dane z urzędów skarbowych dotyczące tej grupy (obejmującej około 13% wszystkich podatników) nie zostaną uwzględnione w analizie.

4. Wyniki empiryczne

Ocena cech polskiego systemu podatkowego z punktu widzenia koncepcji zdolności podatkowej związana jest ze wspomnianymi wcześniej dwoma zagadnieniami. Pierwszym z nich, związanym z zasadą sprawiedliwości pionowej, jest ocena zakresu progresji podatkowej – zarówno w odniesieniu do poszczególnych rodzajów obciążeń o charakterze publicznoprawnym, jak i całego systemu. Oszacowania poziomów obciążeń zostaną przeprowadzone na podstawie obydwu wymienionych w poprzednim punkcie zbiorów danych.

Drugim zagadnieniem jest próba identyfikacji grup podatników – wyodrębnionych z punktu widzenia wysokości osiąganego dochodu oraz struktury demograficznej ich gospodarstwa domowego – których obciążenia podatkowe różnią się od wskazań wynikających z przyjętego modelu teoretycznego. Ta analiza dotyczyć będzie jedynie podatku dochodowego od osób fizycznych. Do obliczeń – ze względu na charakter niezbędnych informacji – wykorzystane zostaną tylko dane z badania budżetów gospodarstw domowych.

Ocena własności systemu podatkowego może uwzględniać dwa rodzaje miar – miary strukturalne (określające wyłącznie własności wynikające ze struktury podatku) oraz miary efektywne (uwzględniające wpływ opodatkowania na konkretną populację, na którą dany podatek ma zostać nałożony) – por. np. [Lambert 2001]. W zakresie miar strukturalnych wykorzystana zostanie w dalszej części jedynie najprostsza z nich – przeciętna stopa podatku, $a(y) = t(y)/y$. Spośród miar efektywnych do analizy przyjęte zostaną dwie – indeks progresywności Kakwaniego oraz indeks redystrybucji Reynoldsa-Smolensky'ego. Indeks progresywności Kakwaniego dany jest wzorem (por. [Lambert 2001]):

$$\Pi^K = C_T - G_X \quad (3)$$

natomiast indeks redystrybucji Reynoldsa-Smolensky'ego (por. [Lambert 2001]):

$$\Pi^{RS} = G_X - C_{X-T} \quad (4)$$

gdzie: G_X oznacza współczynnik Giniego dla dochodu przed opodatkowaniem

$$G_X = 1 - 2 \int_0^1 L_X(p) dp,$$

C_T – współczynnik koncentracji dla podatku

$$C_T = 1 - 2 \int_0^1 L_T(p) dp,$$

C_{X-T} – współczynnik koncentracji dla dochodu po opodatkowaniu

$$C_{X-T} = 1 - 2 \int_0^1 L_{X-T}(p) dp,$$

p – odsetek podatników (kolejność według wielkości dochodu przed opodatkowaniem) natomiast L – krzywe Lorenza (koncentracji) dla odpowiednich wielkości.

Gdyby założyć, że w analizowanym systemie podatkowym opodatkowanie nie powoduje zmiany kolejności podatników (uszeregowanych według dochodu po opodatkowaniu w stosunku do dochodu przed opodatkowaniem), wszystkie krzywe koncentracji byłyby krzywymi Lorenza, a współczynniki koncentracji we wzorach (3) i (4) – współczynnikami Giniego.

Wyniki dotyczące rozkładu obciążeń publicznoprawnych w zależności od wysokości osiągniętego dochodu zostały przedstawione w tab. 1. Pomimo wyraźnie progresywnego charakteru podatku dochodowego od osób fizycznych (por. także dane z tab. 2), łączne obciążenia⁴ mają charakter prawie proporcjonalny. Niższe wartości stopy całkowitych obciążeń uzyskano wyłącznie dla podatników o najniższych dochodach.

Przedstawione wyniki wyraźnie wskazują, że likwidacja progresji (lub zmniejszenie jej zakresu) w podatku dochodowym od osób fizycznych oznaczałaby zmia-

Tabela 1. Średnie stopy podatków i obowiązkowych ubezpieczeń (w procentach)

Roczny dochód brutto [zł]	Podatek dochodowy	VAT	Akcyza	Ubezpieczenia społeczne	Ubezpieczenia zdrowotne	Łączne obciążenia
Poniżej 9 600	3	10	3	9	7	32
9 600-19 200	6	9	3	14	8	39
19 200-28 800	8	8	3	14	8	41
28 800-38 400	8	8	3	13	7	39
38 400-48 000	9	8	3	12	7	39
48 000-57 600	10	7	3	14	7	41
57 600-96 000	11	7	2	13	7	40
Powyżej 96 000	19	6	1	8	7	41

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych z GUS i z urzędów skarbowych.

⁴ W analizie, oprócz podatku dochodowego, uwzględnione zostały najważniejsze (z punktu widzenia wysokości dochodów budżetowych) podatki pośrednie – VAT i akcyza oraz ubezpieczenia zdrowotne i społeczne. Te ostatnie zostały uwzględnione w analizie mimo ich (częściowo) oszczędnościowego charakteru, ze względu na obowiązkowy charakter.

nę charakteru całego systemu na degresywny. Sytuacja taka może mieć teoretycznie miejsce – w przypadku większości systemów degresywnych całkowita wartość podatków płaconych przez podatników o wysokim dochodzie i tak jest większa niż w przypadku podatników o niskim dochodzie. Jednak w opracowaniach teoretycznych to właśnie system proporcjonalny uznawany jest zazwyczaj za minimum, gwarantujące zgodność z zasadą sprawiedliwości społecznej (por. np. [Hall, Rabushka 1998]).

Tabela 2. Wartości indeksu progresywności (w procentach)

	Podatek dochodowy	VAT	Akcyza	Ubezpieczenia społeczne	Ubezpieczenia zdrowotne
Indeks progresywności Π^K	17,50	-4,80	-2,00	5,80	-0,20

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych z GUS i z urzędów skarbowych.

Przeprowadzenie drugiej części analizy wymaga określenia wartości parametrów funkcji użyteczności danej wzorem (1). Ze względu na charakter zastosowania zdecydowano się uwzględnić wartości przyjmowane w oficjalnych publikacjach statystycznych. Wartości parametru γ_i przyjęto na poziomie minimum egzystencji dla rodziny o określonej strukturze demograficznej (informacje przedstawione w tab. 3 zostały oszacowane na podstawie wartości opublikowanych przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych dla gospodarstw pracowniczych za 2001 r. – por. [Wysokość... 2005]). Jako wartości parametru m_i – określającego zakres wzrostu kosztów utrzymania wraz ze wzrostem liczby osób w rodzinie – przyjęto oficjalnie stosowaną przez GUS oraz EUROSTAT skalę ekwiwalentności, tzw. zmodyfikowaną skalę OECD.

Przy obliczaniu wartości parametrów założono, że $i = 1$ dla gospodarstwa jednoosobowego, $i = 2$ dla małżeństwa bezdzietnego, $i = 3$ dla małżeństwa z jednym dzieckiem itd. W analizach uwzględniono jedynie rodziny (wg klasyfikacji przyjętej przez GUS), ponieważ tylko w odniesieniu do tego typu gospodarstw ich struktura demograficzna może być jednoznacznie odzwierciedlona w opodatkowaniu.

Uzyskane na podstawie tak zdefiniowanego modelu teoretycznego wyniki dotyczące opodatkowania rodzin różnego typu porównano z obciążeniami wynikającymi z obowiązującej w Polsce w 2001 r. skali podatkowej (skala ta nie uległa od tego czasu istotnym zmianom). W analizie nie zostały uwzględnione inne niż możliwość wspólnego opodatkowania małżonków instrumenty podatkowe – ich wpływ

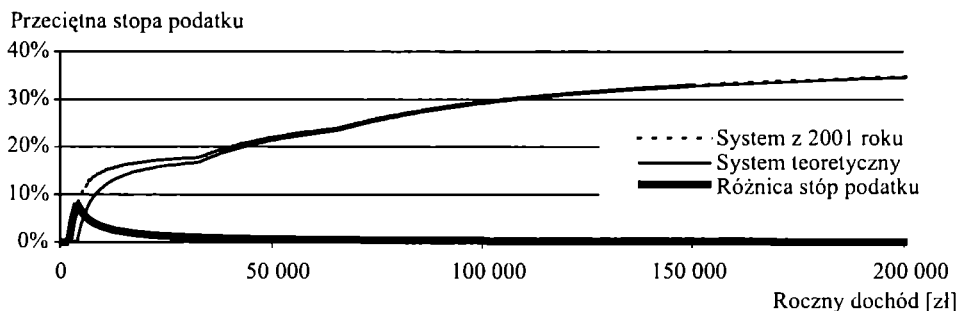
Tabela 3. Wysokości minimum egzystencji oraz wartości skal ekwiwalentności

	Minimum egzystencji [zł / rok]	Zmodyfikowana skala OECD
Pierwsza osoba dorosła	4000	1,0
Druga osoba dorosła	2700	0,5
Dziecko	3300	0,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie publikacji GUS oraz [Wysokość... 2005].

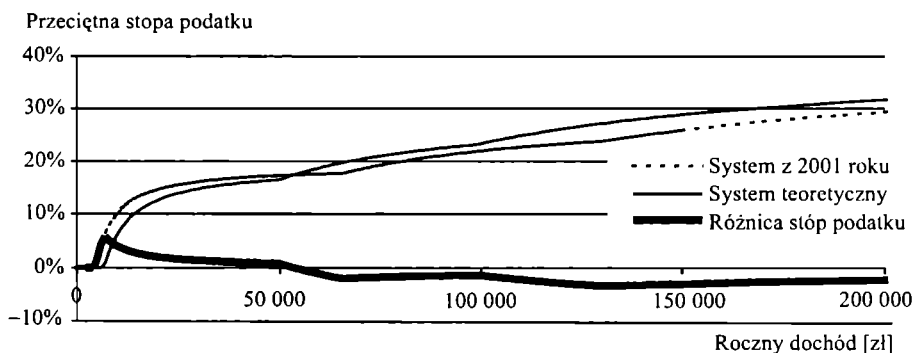
(ze względu na prawie całkowity brak instrumentów pozwalających na uwzględnienie sytuacji rodzinnej podatnika) nie jest bowiem istotny z punktu widzenia prowadzonych analiz.

Wyniki porównań zaprezentowane zostały na rys. 1-4. Pozwalają one ocenić, które grupy podatników są traktowane w sposób uprzywilejowany w systemie



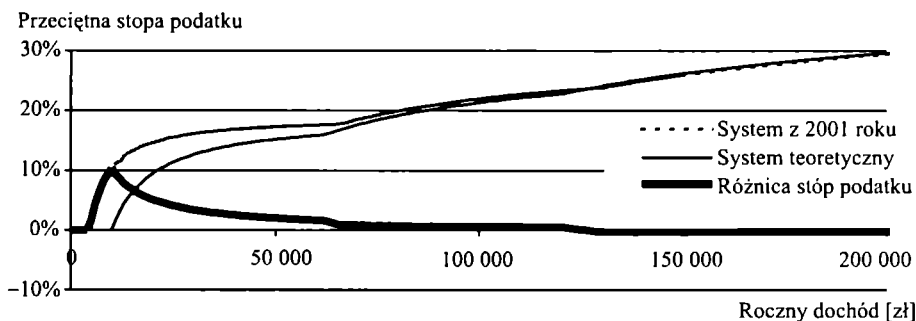
Rys. 1. Porównanie stóp podatkowych dla podatnika rozliczającego się indywidualnie

Źródło: opracowanie własne.



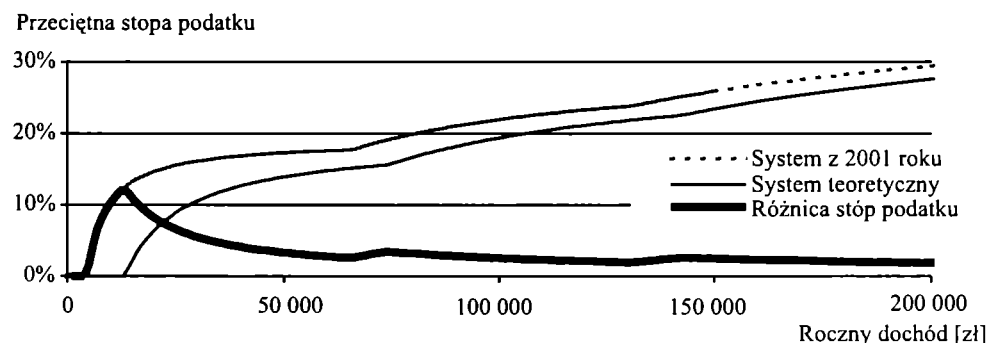
Rys. 2. Porównanie stóp podatkowych dla małżeństwa bezdzietnego

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 3. Porównanie stóp podatkowych dla małżeństwa z 1 dzieckiem

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 4. Porównanie stóp podatkowych dla małżeństwa z 2 dziećmi

Źródło: opracowanie własne.

podatkowym, które natomiast ponoszą koszty większe niż wynikałoby to z analizy ich zdolności podatkowej. Ogólnie zbyt wysokie są obciążenia rodzin o niskich dochodach (mimo że ich obciążenia są i tak relatywnie najmniejsze – por. tab. 1) oraz rodziny z dziećmi (im więcej dzieci na utrzymaniu, tym rozbieżności pomiędzy wskazaniem modelu teoretycznego i rzeczywistego są większe na niekorzyść tych rodzin). W sposób oczywisty wynika to ze struktury systemu, w którym podstawowym instrumentem, mającym za zadanie uwzględnienie struktury demograficznej gospodarstwa domowego podatnika, jest możliwość wspólnego opodatkowania małżonków.

Tabela 4. Wartości indeksu redystrybucji (w procentach)

Indeks redystrybucji Π^{RS}		System rzeczywisty	System teoretyczny
	Dochód nominalny	1,39	2,01
	Dochód ekwiwalentny	0,60	2,26

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych GUS.

Porównanie parametrów obydwu systemów w zakresie ich własności redystrybucyjnych przedstawione zostało w tab. 4. Wartości indeksów redystrybucji – oznaczających procent dochodu, który redystrybuowany jest od osób o wyższym dochodzie do osób o dochodzie niższym – zależą od jednostek, w których prowadzony jest pomiar. W odniesieniu do dochodu nominalnego różnice pomiędzy systemem rzeczywistym a teoretycznym są znacznie mniejsze niż w przypadku dochodu ekwiwalentnego⁵. Obserwowane różnice sugerują, że ocena faktycznych

⁵ Kategoria dochodu ekwiwalentnego, odpowiadająca funkcji użyteczności wyrażonej wzorem (1), dana jest wzorem $y^{(r)} = \frac{y^{(i)} - \gamma_i + m_i \gamma_r}{m_i}$ (por. [Vernizzi, Monti 2005]), gdzie $y^{(r)}$ jest dochodem gospodarstwa odniesienia (w tym wypadku gospodarstwa jednoosobowego), gwarantującym osiągnięcie tego samego poziomu użyteczności, którą gospodarstwo typu i osiąga z dochodu $y^{(i)}$.

własności systemu podatkowego powinna uwzględniać kategorie odpowiadające przyjętym założeniom (na przykład postaci funkcji użyteczności). Chodzi tu zwłaszcza o zastosowanie odpowiedniej (uwzględniającej czynniki pozadochodowe) kategorii określającej poziom zdolności podatkowej, ale także np. odpowiedniej miary nierówności (por. np. [Ebert, Moyes 2000, s. 116-130]).

5. Podsumowanie

Zaprezentowane w artykule rozważania wskazują na możliwe kierunki analizy systemu podatkowego w zakresie jego zgodności z koncepcją zdolności podatkowej. Przedstawione wyniki dotyczą jedynie pewnych wybranych aspektów koncepcji zdolności podatkowej – związanych jednak z zasadą sprawiedliwości zarówno pionowej, jak i poziomej. Umożliwiają one ogólną ocenę – z punktu widzenia analizowanych aspektów – polskiego systemu podatkowego.

Jak wynika z analizy, przyjęte w polskim systemie rozwiązania – w zakresie jego progresywności – są akceptowalne z punktu widzenia formułowanych w literaturze przedmiotu postulatów. Za dużo gorsze należy natomiast uznać własności polskiego systemu podatkowego w zakresie, w jakim odzwierciedla on zróżnicowanie podatników z punktu widzenia charakterystyk pozadochodowych. W szczególności sposób, w jaki w systemie uwzględniona jest sytuacja rodzinna podatnika, jest niezadowolający w myśl przyjętych założeń.

Dodatkowo, pobieżna analiza innych rozwiązań przyjętych w podatku dochodowym od osób fizycznych sugeruje, że analogiczne wyniki zostałyby uzyskane również w odniesieniu do innych czynników, potencjalnie istotnych z punktu widzenia ich wpływu na dobrobyt. Wskazuje to na brak spójnej koncepcji konstrukcyjnej w analizowanym systemie.

Możliwość uzyskania spójnego rozwiązania podatkowego daje natomiast – analizowana w niniejszym artykule – zasada zdolności podatkowej. Jej implementacja pozwoliłaby bowiem – mimo konieczności przyjęcia szeregu arbitralnych założeń – na uzyskanie rozwiązania znacznie lepiej dostosowanego do realizacji postawionych systemowi podatkowemu celów.

Literatura

- Ebert U., Lambert P.J., *Horizontal Equity and Progression when Equivalence Scales are not Constant*, „The University of York Discussion Paper” 2002 nr 2.
 Ebert U., Moyes P., *Consistent Income Tax Structures when Households are Heterogenous*, „Journal of Economic Theory” 2000 vol. 90, s. 116-130.
 Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
 Hall R.E., Rabushka A., *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998.

- Kakwani N., Lambert P.J., *On Measuring Inequality in Taxation: a New Approach*, „European Journal of Political Economy” 1998 vol. 14, s. 369-380.
- Kot S. M., *Ekonometryczne modele dobrobytu*, PWN, Warszawa-Kraków 2000.
- Lambert P.J., *The Distribution and Redistribution of Income*, Manchester University Press, Manchester 2001.
- Mirrlees J.A., *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, „Review of Economic Studies” 1971, s. 175-208.
- Sen A.K., *On Economic Inequality*, Oxford University Press, Oxford 1973.
- Slesnick D., *Empirical Approaches to Measurement of Welfare*, „Journal of Economic Literature” 1998 vol. 36, s. 2108-2165.
- Vernizzi A., Monti M., *Horizontal Equity and Taxation*, niepublikowany tekst roboczy, 2005.
- Wysokość i struktura minimum egzystencji w 2001 roku*, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa 2001 (dostępne pod adresem: <http://www.ipiss.com.pl/teksty/egzystencja2001.html>, 01.10.2005).

CONCEPT OF FISCAL CAPACITY AND ITS CONSEQUENCES FOR THE FORM OF THE TAX SYSTEM

Summary

The principle of fiscal capacity, strictly related to the concept of fiscal equity, postulates adjustments of tax burdens to the situation of the taxpayer. This adjustment takes into account two aspects of equity – principles of vertical and horizontal equity. The first one is concerned with growth of tax burdens along with increase in fiscal capacity. The second one postulates „equal treatment of equals”.

In terms of both principles, being a concretization of fiscal capacity principle, the aim of the paper is the analysis of their consequences for the shape of tax system. From the point of view of vertical equity there will be presented an analysis of the legitimacy of tax progression in the personal income tax. In the context of horizontal equity there will be made a trial of taking into account the taxpayers' family structure – that could be seen as one of the most important factors influencing fiscal capacity.