

MATEUSZ LANGER

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

## O słusznym rozkładzie ciężaru podatkowego w państwie

**The distribution of the burden of taxation  
from the point of view of equity**

*Słuszność, która często się wydaje się mówić „Nie”,  
rzadko zaś kiedy „Tak”, jest wykrętną władczynią,  
którą być może oplaca się żarliwie naśladować jedy-  
nie filozofom, bacznie zaś nasłuchiwać tylko polity-  
kom. H. Dalton, Zasady skarbowości.*

*Equity often seems to say „No”, but hardly ever  
„Yes”, an elusive mistress, whom perhaps it is only  
worth the while of philosophers to pursue ardently  
and of politicians to watch warily. H. Dalton, *Princi-  
ples of Public Finance.**

**Streszczenie.** Celem niniejszego artykułu jest sprecyzowanie podstawowego punktu widzenia na słuszność z perspektywy współczesnej nauki finansów. Autor dąży do ustalenia, czy – a jeśli tak, to jaką – słuszność odgrywa rolę przy rozkładzie ciężaru podatkowego w państwie. Na tle tych uwag w szerszym kontekście zostały ukazane podstawowe sposoby pojmowania słuszności oraz nowatorskie ujęcie słuszności jako refleksu zasady-postulatu prawa. Materiał analizowany

w artykule stanowi próbę interdyscyplinarnego spojrzenia na słusność jako na bardzo istotne i złożone zagadnienie z pogranicza teorii, filozofii i praktyki prawa.

**Słowa kluczowe:** państwo; podatek; słusność; sprawiedliwość.

**Abstract.** The goal of this paper is to clarify the basic point of view of equity from a perspective of modern finance theory. The author strives to determine whether, and if so, what role does the equity at distribution of the burden of taxation in the state. In particular, research has shown in a broader context the basic approach to get the point of equity, and innovative conceptuality as a reflex of the values and postulates of law. The material in this article is an interdisciplinary investigation of equity as a quite important and complex issue of theory, philosophy and practice of law.

**Keywords:** equity; justice; state; taxpayer.

## 1. Uwagi wstępne

We współczesnej teorii i praktyce finansów zagadnienie właściwego rozłożenia ciężaru opodatkowania jest problemem wywołującym wciąż wiele kontrowersji. Doktryna podatkowa i modne ostatnio rozważania nad etyką sektora finansów publicznych wydają się stać w niejkiej sprzeczności. Z jednej strony przyjmuje się za pewnik, że spełnianie obowiązków podatkowych nie rodzi po stronie państwa kompensacyjnych zobowiązań wobec obywateli; nierzadko przestrzega się nawet przed próbą formułowania określonych żądań pod jego adresem, zwłaszcza co do sposobów wydatkowania dochodów publicznych<sup>1</sup>. Z drugiej zaś silny akcent kładzie się na cele podziału zgromadzonych przez państwo środków pieniężnych<sup>2</sup>; eksponując gospodarność i użyteczność, które w powszechnej świadomości traktowane są jako asumpt do ponoszenia ciężarów<sup>3</sup>. Skłania to do refleksji nad istotą zarysowanego paradoksu; dlaczego powstał, i co sprawiło, że nie został dotychczas rozwiązany. Na te pytania próżno szukać zadowalających odpowiedzi, ograniczając się wyłącznie do analizy za-

---

<sup>1</sup> A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 74.

<sup>2</sup> J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5, s. 1–2.

<sup>3</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2013, s. 41.

gadnień o charakterze finansowym. Należy sięgnąć po argumentację ufundowaną na nieco innym gruncie – słuszności, która w większości dyskusji na temat właściwego rozkładu ciężaru podatkowego okazuje się mieć o wiele większą wagę niż argumentacja wypływająca wprost z ekonomii<sup>4</sup>.

Dążąc do tego celu, trzeba jednak rozpocząć od pewnych ustaleń, które w tej sytuacji są nieuniknione. Już bowiem sam problem wstępnego uściślenia znaczenia terminu „słuszność” może w wielu przypadkach wieść do nieporozumień bądź do trudności przekazania informacji o tym, co w konkretnej części systemu prawa winno być traktowane jako słuszne<sup>5</sup>. Różni ludzie posiadają rozmaite poglądy na temat tego, co jest słuszne, przy czym każda próba delimitacji jego znaczenia i zastosowania do określonych układów norm, ich elementów czy decyzji, znamionuje zaangażowanie w jakąś ideologię, wyraża pewne postawy oceniające<sup>6</sup>. Dlatego tak trudno w dyskusjach poświęconych słuszności wyrobić sobie nań obiektywny pogląd; tym bardziej gdy materia, do jakiej się odnosi, ma za przedmiot finanse.

Jednocześnie trzeba podkreślić inną niedogodność, jaka tu się ujawnia, a mianowicie: kłopot z uchwyceniem punktów stykowych między stanowiskiem ogólnej teorii prawa a stanowiskiem doktryny prawa finansowego na temat statusu słuszności w obrębie tej ostatniej dyscypliny naukowej. Nie ulega bowiem najmniejszej wątpliwości, że takie punkty istnieją i nieraz dają o sobie znać, nie sposób jednak oprzeć się wrażeniu, że gdy już się objawią, nie wiodą nas wcale do celu. Może to wynikać z nieuświadomienia sobie w pełni roli, jaką obecnie grają koncepcje teoretycznoprawne przy ocenie pewnych kwestii ogólnych, nieobcych przecież szczegółowym dogmatykom prawa<sup>7</sup>. Materiał analizowany w artykule

<sup>4</sup> H. Dalton, *Zasady skarbowości*, przekł. J.S.A. Paraskovich, Warszawa–Łódź 1948, s. 78.

<sup>5</sup> H. Piętka, *Słuszność w teorii i w praktyce*, Warszawa 1929, s. 1.

<sup>6</sup> J. Wróblewski, *Słuszność w systemie prawa polskiego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1970, nr 1, s. 97.

<sup>7</sup> W podobnym tonie pisze na ten temat S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 2: „Odosobnienie nauki prawa podatkowego musi być i na tym odcinku przełamane. Dla nauki tego prawa nadszedł już okres, który czeka w prawoznawstwie każdą młodą dyscyplinę szczegółową: czas, kiedy należy włączyć ją spowrotem w krąg zagadnień ogólnych – zagadnień wspólnych wszystkim dziedzinom prawa”.

służyć ma jako pomost między spostrzeżeniami reprezentantów dwóch dziedzin nauki: dogmatyki finansów i ogólnej teorii prawa, dając wyraz przekonaniu, że analiza słusznego rozkładu ciężaru podatkowego bez wprowadzenia pewnych wstępnych ustaleń teoretycznoprawnych jest w gruncie rzeczy niemożliwa, w najlepszym zaś razie nader wątpliwa.

W ramach niniejszych rozważań autor postara się sprecyzować podstawowy punkt widzenia na słusność z perspektywy współczesnej nauki finansów; ustalić, czy – a jeśli tak, to na ile tworzy on uporządkowany obraz, na ile zaś stanowi zestaw incydentalnych wątków znaczeniowych, sugerujących tylko swe bliskie filiacje z rozpowszechnionym ujęciem sprawiedliwości. W szerszym kontekście zostanie także przedstawione nowatorskie podejście do słusności jako refleksu zasady-postulatu prawa finansowego, znajdujące odbicie we wpływowych koncepcjach teoretyków prawa. Analiza ta będzie jednak z założenia daleka od pogłębionej; „co się tyczy opracowania naszego, to wystarczy może, jeśli ono osiągnie ten stopień jasności, na który ów przedmiot pozwala. Nie we wszystkich bowiem wywodach należy szukać tego samego stopnia ścisłości (...), żądać (można – przyp. M.L.) w każdej dziedzinie ścisłości w tej mierze, w jakiej na to pozwala natura przedmiotu”<sup>8</sup>.

## 2. Aktualny pogląd polskiej nauki finansów na słusność

O słusności w prawie finansowym niezbyt często się mówi, choć niemal każdemu kategoria ta wydaje się bliska i podświadomie budzi pozytywne skojarzenia. Któż bowiem nie chciałby być potraktowany słusznie, zwłaszcza gdy rzecz dotyczy się podatków. Nieliczne wysokie autorytety klasycznej myśli skarbowej, rozpatrując ten problem, opierały się na bliżej niesprecyzowanym terminie „zasad słusności”, który z powodu braku jaśniejszej i powszechnie przyjętej definicji słusności wiódł do wielu nieporozumień i sporów<sup>9</sup>. Jakkolwiek jednak zdaje się, że ustalenia dokonane na tym tle przyczyniły się do stworzenia podwalin pod zaczątki

---

<sup>8</sup> Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, przekł. D. Gromska, Warszawa 2007, s. 79.

<sup>9</sup> H. Dalton, *Zasady...*, s. 78.

dwóch przejawiających się we współczesnej dogmatyce finansów publicznych nurtów w podejściu do kwestii właściwego rozkładu ciężaru opodatkowania – zasady korzyści (ekwiwalentu) oraz zasady zdolności płatniczej (ofiary)<sup>10</sup>. W tym miejscu należy uznać za celowe, dla rozjaśnienia dalszej części wywodu, syntetyczne scharakteryzowanie założeń konceptualnych każdej z nich.

Zasada ekwiwalentu wywodzi obowiązek podatkowy z faktu istnienia wzajemnego, proporcjonalnego świadczenia między podatnikiem a wierzycielem podatkowym<sup>11</sup>, dzięki któremu obaj dochodzą do swego prawa i żaden z nich nie traci<sup>12</sup>. W świetle tej zasady obywatele mają być opodatkowaniu w stosunku do opieki, którą państwo im udziela<sup>13</sup>. Im więcej zatem na jego rzecz łożą, tym większą opieką winni się cieszyć. Stąd płynie ogólna reguła, że w państwie musi zachodzić obopólny charakter wymiany, polegający na tym, „że ogół ludności ma istotne prawo żądać, aby państwo co najmniej tyleż zwróciło, ile obywatele wnieśli do kasy”<sup>14</sup>. Takie podejście do zakresu uzasadnienia obowiązku podatkowego wskazuje podatnika nie jako poddanego państwa, lecz jako równo-

<sup>10</sup> Warto nadmienić, że w polskiej refleksji prawnofinansowej upowszechnił się pogląd, zgodnie z którym założenia i treść obydwu zasady należy wiązać z zasadą sprawiedliwości a nie z zasadą słuszności, zob. zwłaszcza A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwości opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 18–22; R. Skarżyński, *Polityka budżetowa w krajach kapitalistycznych*, Warszawa 1987, s. 79; T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu* [w:] A. Nalepka, A. Ujwary-Gil (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmoczonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Nowy Sącz 2010, s. 321.

<sup>11</sup> Takie podejście do relacji między wierzycielem podatkowym a podatnikiem ukształtowało się na kanwie tez prezentowanych przez szkołę prawa natury, która postrzegala państwo jako dobrowolną umowę, zawieraną po to, by zabezpieczyć obywatelom korzyści, zob. zwłaszcza J.J. Rousseau, *Umowa społeczna*, opracował B. Baczek, Warszawa 1964, s. 21–22.

<sup>12</sup> F. Bastiat, rozwija tę myśl, pisząc że „Pod względem straty lub zysku usługi publiczne [jakie od państwa się otrzymuje – przyp. M.L.] nie różnią się w świetle nauki niczym od usługi prywatnej. Czy sam strzegę pola, czy zapłacę komuś, kto będzie go pilnować, czy też państwu, które każe go pilnować – jest to ofiara, które ponosząc, zawsze mam na widoku własną korzyść”, *Harmonie ekonomiczne (księga druga)*, przekł. E. Ahrens, Warszawa 2009, s. 448.

<sup>13</sup> Zdaniem Monteskiusza, tam gdzie nie ma opieki państwowej, lecz istnieje tylko ucisk i uciemiężenie poddanych podatki powinny być bardzo lekkie, *O duchu praw*, przekł. T. Boy-Żeleński, Kęty 1997, s. 186–187.

<sup>14</sup> E. Strasburger, *Nauka skarbowości. (Część ogólna)*, Warszawa 1924, s. 217.

prawnego partnera<sup>15</sup>, który chce być traktowany w sposób należyty; stosownie do wielkości wkładów, jakie na jego rzecz wnosi.

Natomiast zasada zdolności płatniczej wychodzi z odmiennych przesłanek, wiążąc obowiązek świadczeń podatkowych z przymusowym charakterem państwa; uiszczenie podatku jest „ofiara”, którą obywatel zmuszony jest ponieść na rzecz związku prawa publicznego<sup>16</sup>. Tu nie chodzi o odwzajemnienie się za usługi, ale o oczywistą i naturalną powinność, która wynika wprost z faktu przynależności państwowej<sup>17</sup>. Zapłacenie podatku nie stanowi przesłanki i, co więcej, nie stwarza żadnych szczególnych uprawnień po stronie podatnika do formułowania żądań pod adresem państwa co do kierunku, zakresu i struktury wydatków publicznych, ponieważ jest tylko aktem realizacji „obywatelskiego obowiązku”, który nie może być ujmowany w kategoriach jakichkolwiek kompensacyjnych zobowiązań<sup>18</sup>. Podnosi się nawet, że państwo ma prawo żądać świadczeń od obywateli bez względu na stopień korzyści wzajemnie dostarczanych<sup>19</sup>; bo „nie mają żadnego znaczenia jako kryterium wyznaczające obciążenie podatkami”<sup>20</sup>; interes publiczny jest tak wysoko nominiowany, że wymaga wkładów z pominięciem współmierności świadczeń.

W świetle powyższych charakterystyk wypada rozważyć, która z obu zasad jest bardziej uzasadniona z perspektywy słusznego rozkładu ciężaru opodatkowania. Godzi się nadmienić, że w dyskursie naukowym z większą aprobatą na ogół spotyka się zasada zdolności płatniczej niż zasada ekwiwalentu<sup>21</sup>, ponieważ w przeciwieństwie do tej ostatniej daje

<sup>15</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 72.

<sup>16</sup> P. Heidrich, *Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien. Ein Beitrag zum Theorie der öffentlichen Wirtschaft*, Jena 1929, s. 40.

<sup>17</sup> D. Pohmer, G. Jurke, *Zur Gedchichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips*, „Finanzarchiv” 1984, t. 42, s. 445–446.

<sup>18</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, 74; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 102.

<sup>19</sup> F. Neumann, *Die Steuer und das öffentliche Interesse*, Leipzig 1887, s. 212.

<sup>20</sup> R. Skarżyński, *Polityka...*, s. 79.

<sup>21</sup> Zgodnie z dominującym stanowiskiem doktryny zasada ekwiwalentu zawodzi pod względem technicznym, ponieważ „państwo nie może przeprowadzić ścisłego rozrachunku z poszczególnym podatnikiem co do wzajemnych usług, z uwagi na ich niezwykle niematerjalny charakter”, cyt. za: E. Strasburger, *Nauka...*, s. 230; podobnie A. Nita, *Teoretyczne...*, s. 21.

się o wiele łatwiej sprowadzić do formalnego zapisy w obszarze nauki finansów. Jednocześnie jednak zasada ta stwarza pretekst do wielu nadużyć, rodząc szereg wątpliwości natury etycznej<sup>22</sup>. Z drugiej zaś strony podnosi się, że ekwiwalentu w opodatkowaniu, konsekwentnie przeprowadzony, w ostatecznym rozrachunku, prowadziłyby do absurdalnego rezultatu; cięższymi podatkami obarczając biednych aniżeli bogatych<sup>23</sup>. Z tych względów nie ma na świecie państwa, w którym jedna bądź druga z omawianych zasad, znalazłaby pełne urzeczywistnienie; obie pod jakimś kątem zawodzą. I to z punktu widzenia nie tylko praktyki, lecz – wydaje się – także słuszności. Żeby jednak w pełni utwierdzić się w trafności tak postawionej hipotezy, trzeba sprecyzować, co to jest „słuszność” i w jaki sposób powinniśmy ją rozumieć na gruncie nauki finansów.

### 3. Podstawowe sposoby pojmowania słuszności

Pierwsze wszechstronne rozmyślenia na temat słuszności w prawie pojawiły się już u Arystotelesa w piątej księdze *Etyki nikomachejskiej*, nadto Stagiryta poruszył to zagadnienie w *Retoryce* i do dzisiaj wywiedzione przez niego spostrzeżenia uznaje się za klasyczne<sup>24</sup>. Stanowią one na ogół punkt wyjścia do wstępnych rozważań na temat problematyki słuszności w prawie, podobne zresztą jak sprawiedliwości czy prawa natury<sup>25</sup>. Według filozofa słuszność nie jest (i nie może być) czymś esencjalnie róż-

---

<sup>22</sup> E. Strasburger, z pewnym niepokojem konstatuje, że w treści tej zasady kryje się załączek przyszłego ucisku podatkowego; podobnie Schmoller, cyt. za: E. Strasburgerem, wyraża obawę, że zasada ta może prowadzić do poważnych nadużyć fiskalnych, *Nauka...*, s. 228 i 229.

<sup>23</sup> J.S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, t. II, przekł. E. Taylor, Poznań 1966, s. 566.

<sup>24</sup> W. Dziedziak, *Słuszność jako wartość prawa*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2011, nr 15, s. 71.

<sup>25</sup> Problem słuszności był już wcześniej poruszany, zajmował się nim Demokryt, rozważał go Platon. Jednak Arystoteles jako pierwszy nadał mu wymiar naukowy, dokonując wnikliwej analizy tego pojęcia.

nym od sprawiedliwości<sup>26</sup>, albowiem „[...] sprawiedliwość i prawość<sup>27</sup> są tym samym i choć obie są szlachetne, to jednak prawość stoi wyżej. Wątpliwość zaś rodzi się stąd, że to, co prawe, jest wprawdzie sprawiedliwe, jednakże nie w znaczeniu sprawiedliwości stanowionej”<sup>28</sup>. W podobnym tonie na odnośny temat wypowiada się w *Retoryce*, zauważając że „Prawość<sup>29</sup> [...] to branie pod uwagę nie samej ustawy, lecz myśli ustawodawcy, nie litery prawa, lecz jego ducha zamierzonego przez ustawodawcę”<sup>30</sup>. Dla Arystotelesa słuszność w tym ujęciu *ex hypothesi* objawia się jako odbłask pewnego ideału (idei) prawa, którego nie da się całkowicie zrealizować, odzegnując się od jakiegokolwiek, koniecznego lub niekoniecznego związku ze sprawiedliwością.

Ujmując tę kwestię nieco szerzej, w pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że samo nazwanie i wyjaśnienie istoty słuszności, nie sposób rzetelnie dokonać, nie odwołując się przy tym do pojęcia sprawiedliwości, które pozostaje ze słusznością w organicznej łączności. Co więcej, zdaje się, że sprawiedliwość w jakimś stopniu „pasożytuje”<sup>31</sup> na tej ostatniej, bowiem określa prawa i obowiązki podmiotów prawa, kierując się jej względami. Ogólnie więc można przyjąć, że słuszność stanowi poniekąd

---

<sup>26</sup> J. Potrzeńcz, *Sprawiedliwość a celowość w prawie*, „Rocznik Nauk Prawnych” 2004, nr 1, s. 37.

<sup>27</sup> W przekładzie dzieła Arystotelesa dokonany przez Danielę Gromską, tłumaczka posłużyła się pojęciem prawość a nie słuszność, mimo że przeważnie w literaturze słowo *epieikeia* rozumiane jest jako „słuszność”.

<sup>28</sup> Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Księga V, 10, 1137 b, przekł. D. Gromska, Warszawa 2007, s. 189.

<sup>29</sup> W przekładzie Henryka Podbielskiego posłużono się terminem „prawość” zamiast „słuszność”, co jednak nie zmienia zgodnego z tradycją tłumaczenia *epieikeia* jako „słuszność”.

<sup>30</sup> Arystoteles, *Retoryka* [w:] *Retoryka, Retoryka dla Aleksandra, Poetyka*, Księga I, 13, 1374 b, przekł. H. Podbielski, Warszawa 2009, s. 98.

<sup>31</sup> Określenie „pasożytuje” przywołuję za J. Razem, który używa je do objaśnienia relacji zachodzącej między twierdzeniami zdystansowanymi o prawie (*detached statements*) a twierdzeniami zobowiązującymi (*committed statements*), zdaje się, że w jakimś stopniu relacja ta jest podobna do tej, jaka zachodzi między słusznością a sprawiedliwością, *Autorytet prawa. Eseje o prawie i moralności*, przekł. P. Maciejko, Warszawa 2000, s. 156.



podglebie sprawiedliwości<sup>32</sup>, z którego da się ją wyprowadzić, i w którym się zawiera.

Bardzo trafnie spostrzeżenie to oddaje wykształcone w praktyce prawnej starożytnego Rzymu pojęcie *aequitas*<sup>33</sup>. Na tym tle można dopiero zrozumieć dualizm pojęcia „słuszność”, skądinąd oddający swoistość znaczeniową tego terminu. Rzymscy juryści, jeśli mówili o *aequitas*, to w pierwszej kolejności mieli na myśli słuszność, w dalszej zaś sprawiedliwość<sup>34</sup>. W symbolicznym wymiarze znajdowało to swoje odzwierciedlenie na rzeźbach i monetach, gdzie *aequitas* ukazana była jako kobieta w długiej, powłóczystej szacie, dzierżąca wagę w ręce<sup>35</sup>, pozostałe atrybuty z biegiem czasu ulegały zmianie; w drugiej ręce okresowo pojawiała się włócznia, berło lub niekiedy róg obfitości, znamionujący pokój i dobro, w jakie winny obfitować czasy pod panowaniem słusznego i sprawiedliwego prawa<sup>36</sup>.

#### 4. Rozumienie i charakter słuszności z perspektywy ogólnej teorii prawa

Zanim przejdziemy do ustalenia konstrukcji słuszności na gruncie teorii prawa, trzeba podkreślić, że za podstawę do dalszych ustaleń, będzie służyć termin „słuszność” według sensu nadanego mu przez prawników

---

<sup>32</sup> Nieco rozwijając tę myśl, można z pewną dozą ostrożności przytoczyć wypowiedź W. Orpiszewskiego, ukutą na kanwie stosunku, jaki istnieje między sympatią a miłością, *O miłości. Studium psychologiczno-ascetyczne*, Kraków 1934, s. 11: „sympatja jest głównym miłości skrzydłem, bo ją poprzedza, jej towarzyszy, ją karmi, do niej prowadzi”; wydaje się, że jest to zależność pokrewna, by nie rzec bliźniacza względem tej jaka łączy słuszność ze sprawiedliwością.

<sup>33</sup> W. Wołodkiewicz, *Aequitas* [w:] *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, red. W. Wołodkiewicz, Warszawa 1986, s. 21.

<sup>34</sup> M. Kuryłowicz, *Wokół pojęcia aequitas w prawie rzymskim*, „*Studia Iuridica Lublensia*”, t. XV, Lublin 2011, s. 15–16.

<sup>35</sup> Warto nadmienić, że przedstawiana w różnych wyobrażeniach waga jest w rzeczywistości wagą grecką – dwuszalkową, a nie wagą rzymską, która była jednoszalkowa – okoliczność ta, może wskazywać na inspirację starożytnych Rzymian światem greckim, por. M. Kuryłowicz, *Wokół pojęcia...*, s. 15-16.

<sup>36</sup> W. Dziedziak, *O prawie słusznym (Perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015, s. 19.

rymskich; jako punkt wyjścia do wypowiedzania twierdzeń nie tylko poprawnych logicznie, ale również akceptowalnych językowo – w szczególności dla przedstawicieli nauki finansów i prawników praktyków. Odtąd więc będziemy posługiwać się wprost pojęciem „słuszność”, pragnąc zaakcentować zarysowaną wyżej bliską filiację słuszności ze sprawiedliwością. Jednocześnie będziemy starali się wystrzegać tego, by rezultat naszych analiz, czyli zrekonstruowane ujęcie słuszności, było *implicite* uwikłane w jakąś ideologię, propagującą określone postawy oceniające. Dlatego też będziemy formułować wypowiedzi zdystansowane w duchu koncepcji Josepha Raza<sup>37</sup>, po to, by wynik naszych dociekań zachował walor obiektywizmu i bezstronności<sup>38</sup>.

Pierwszym problemem szczegółowym, jaki musimy tu podjąć, jest kwestia zbadania teoretycznej poprawności i praktycznej przydatności wskazanego wyżej rozumienia słuszności. Ażeby dokonać na tym polu zamierzonych uściśleń, oprzemy się na oryginalnym podejściu Johna Finnis’a do kwestii iusnaturalnego paradoksu *lex iniusta non est lex* oraz wyprowadzonych zeń konsekwencji pojęciowych<sup>39</sup>. Zaproponowane przez przywołanego filozofa rozwiązanie, odpowiednio dostosowane do specyfiki niniejszych rozważań, pozwala na wyodrębnienie centralnego (*focal*) znaczenia terminu „słuszność”; jej rdzenia, czyli „słuszności *simpliciter*”, od jego znaczenia pochodnego (*secendary*), czyli „słuszności *secundum quid*” (to znaczy słuszności „do pewnego stopnia”)<sup>40</sup>. Uwzględniając to rozróżnienie i mając na uwadze podrzędność sprawiedliwości wobec słuszności<sup>41</sup>, w pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że to, co sprawiedliwe, jest słuszne *secundum quid*, nie jest zaś słuszne *simpliciter*.

---

<sup>37</sup> J. Raz, *The Concept of a Legal System. An Introduction to the Theory of Legal System*, Oxford 1980, s. 234–235.

<sup>38</sup> T. Czyżewski, *O rzetelności, obiektywności i bezstronności w badaniach naukowych* [w:] *Odczyty filozoficzne*, Toruń 1958, s. 306–309.

<sup>39</sup> Zob. szerzej: J. Finnis, *Natural Law and Natural Laws*, Oxford 1989, s. 363–364.

<sup>40</sup> Por. H. Piętka, który dokonuje podziału słuszności na: „słuszność absolutną, czyli bezwzględną” oraz „słuszność relatywną, czyli względną”, *Słuszność...*, s. 156–162.

<sup>41</sup> Por. G. Radbruch, który akcentując subtelne różnice między sprawiedliwością a słusznością sugeruje istnienie odwrotnej relacji – podrzędności słuszności wobec sprawiedliwości, gdzie słuszność zabiega o powiększenie udziału we wspólnej domenie kosztem tej ostatniej, *Filozofia prawa*, przekł. E. Nowak, Warszawa 2009, s. 40–41.

Przyjmując taką perspektywę badawczą, wnosimy się, co prawda, na dość wysoki szczebel abstrakcji właściwy teoretycznemu ujęciu słuszności, jednak tylko w ten sposób; za pomocą dystynkcji Johna Finnisa, jesteśmy w stanie zredukować pole nieostrości omawianego pojęcia do tego stopnia przejrzystości, że wkomponowany w zakres znaczeniowy słuszności odcień sprawiedliwości, skrywający się dotąd pod otoczką tej pierwszej, staje się dla nas czytelny. Tego rodzaju aprioryczne ustalenie, pozwala nie tylko zachować esencjalną jedność słuszności i sprawiedliwości, ale również uniknąć naruszenia intuicji prawniczych – *nota bene* nie tylko językowych<sup>42</sup>, które bardzo często przypisują im identyczne znaczenie<sup>43</sup>. Można zaryzykować twierdzenie, że spojrzenie na „słuszność” przez pryzmat zaproponowanego ujęcia, pozwala na wydobywanie tych cech<sup>44</sup>, które do tej pory pozostawały w ukryciu; znacznie rozwiewając wątpliwości związane z jej „rozmytym” charakterem.

Drugim, nie mniej istotnym problemem, z jakim musimy się zmierzyć, jest uzasadnienie istnienia „słuszności” jako określonej kategorii normatywnej. Trudność polega tu na tym, że na ogół nie bardzo wiadomo, gdzie rozpocząć poszukiwania źródła, z którego da się wywieść byt słuszności jako emanacji ogólnego ideału prawa będącego transcendentnym odbłaskiem „Mądrości Przedwiecznej”<sup>45</sup>. Próbuąc rozwiązać tę kwestię, podkreślić należy, że nie jest to zagadnienie nowe, z którym do tej pory nikt się nie mierzył. Przeciwnie, na temat *modi entis*, czyli sposobu bycia słuszności w prawie napisano już kilka wartościowych pozycji<sup>46</sup>. Podjęto analizę nader bogatej literatury. Wydaje się jednak, że wyniki wspomnia-

<sup>42</sup> Zob. szerzej: J. Stelmach, *Intuicja prawnicza* [w:] J. Halberda (red.), *Dziedzictwo prawne XX wieku. Księga pamiątkowa z okazji 150-lecia TBSP UJ*, Kraków 2001, s. 31–40.

<sup>43</sup> Por. W. Dziedziak, który zauważa „że na gruncie prawnym trudność sprawia odróżnienie sprawiedliwości od słuszności”, *O prawie...*, s. 43; podobnie J. Zajadło, który podkreśla, że „wytyczenie precyzyjnej granicy między tymi pojęciami (sprawiedliwością a słusznością) jest trudne, a niekiedy twierdzi się, że nie wydaje się możliwe”, cyt. za: W. Dziedziak, *O prawie...*, s. 44.

<sup>44</sup> Oczywiście chodzi tu o wydobywanie cech *sit venia verbo* formalnych, zob. J. Wróblewski, *Słuszność...*, s. 99.

<sup>45</sup> Por. M.T. Cicero, *O prawach* [w:] *Pisma filozoficzne, t. II*, Warszawa 1960, s. 242. Określenie „Mądrość Przedwieczna” przywołuję za H. Suzo, *Księga Prawdy*, Poznań 1989, s. 56.

<sup>46</sup> Zob. np. W. Dziedziak, *O prawie...*, H. Piętka, *Słuszność...*, Warszawa 1929.

nych analiz (skądinąd bardzo cennych) prowadzą do jednego wniosku: na tej drodze nie da się przekonywująco wyjaśnić rodowodu prawnego słuszności; ponieważ rezultat dotąd prowadzonego dyskursu prawie nigdy nie ma charakteru ścisłego i ostatecznego, lecz zawsze relatywny oraz podważalny. Musimy zatem w tym punkcie zwrócić się w kierunku takiej ścieżki naukowego poznania, która pozwoli nam uczynić pewniejszym cel naszych dociekań.

Wśród konstrukcji, które mogą być dla naszych rozważań przydatne, niewątpliwie na uwagę zasługuje koncepcja Leona Petrażyckiego, który upatrywał źródeł wszelkiego normowania prawnego w sferze określonych zjawisk psychicznych. Jako szczególny gatunek takich przeżyć wyróżnił on emocje etyczne, odczuwane jako narzucające się poczucie postąpienia w określony sposób<sup>47</sup>. Emocje etyczne mogą mieć charakter jednostronnie imperatywnym (normy moralne), jeżeli z istoty swej są bezoszczeniowe, nie rodząc uprawnień po drugiej stronie (*obligatio libere*), albo charakter imperatywno-atrybutywny (normy prawne), jeżeli zobowiązaniu jednej strony odpowiada uprawnienie drugiej strony (*iuris nexus*)<sup>48</sup>. W ślad za tym podziałem w zależności od typu, intensywności i składu emocjonalno-intelektualnych skojarzeń etycznych oraz jakości ich projekcji w świadomości, możliwym uczynił ustalenie proveniencji norm; dokonując jeszcze dalszych dystynkcji. W końcu, stosując podział prawa na dwa rodzaje: pozytywne i intuicyjne oraz oświetlając przeżycia słuszności (sprawiedliwości)<sup>49,50</sup> z tego punktu widzenia, doszedł do wniosku,

---

<sup>47</sup> S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 68.

<sup>48</sup> L. Petrażycki, *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności*, t. I, opracował J. Lande, Warszawa 1959, s. 72–73.

<sup>49</sup> Godzi się zauważyć, że zasadniczym obiektem badań była sprawiedliwość, a nie słuszność. Nie oznacza to jednak, by słuszność nie grała tu żadnej roli. W wielu miejscach *Teorii prawa i państwa* L. Petrażycki odwołuje się do słuszności, niejednokrotnie używając jej analogicznie jak sprawiedliwości, tzn. w ramach funkcji uzupełniającej w stosunku do rozwiązań zawartych w prawie pozytywnym, zob. zwłaszcza *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności*, t. II, opracował W. Leśniewski, Warszawa 1960, s. 265–267, 392, 456; J. Nowacki, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 250.

<sup>50</sup> Na potrzeby naszych dociekań ustalenia dokonane w stosunku do sprawiedliwości, odnosimy wprost do słuszności. Taki zabieg wydaje się uprawniony w świetle przeprowadzonych wcześniej uściśleń pojęciowych.

że „mamy tu do czynienia ze zjawiskami nie pozytywno-prawnymi, lecz z intuicyjno-prawnymi, z sądami nie o tym, co się należy na podstawie ustaw itp., lecz o tym, co się komu należy, co powinno być mu dostarczone według «sumienia», stosownie do naszych przekonań samoistnych, niezależnych od autorytetów zewnętrznych»<sup>51</sup>.

Aby rozróżnienie to przełożyć na grunt naszych rozmyślań, trzeba ponadto dodać, że wpływ prawa intuicyjnego na jego adresatów różni się od nacisku, jaki wywiera na nich prawo pozytywne. Odmienność ta wyraża się przede wszystkim w oddziaływaniu prawa intuicyjnego, które „pozostaje po większej części ukryte i niedostrzegalne, nie tylko w sensie braku odpowiedniego uzewnętrznienia słownego lub pisemnego, lecz również w sensie braku znajomości i rozumienia przez ludzi tego, co ich zmusza do postępowania w odpowiednim kierunku»<sup>52</sup>. Prawo to działa w charakterze, rzec by można, czynnika zakulisowego, niewidzialnego, na scenie zaś ukazują się różne inne argumenty i spostrzeżenia, które skłaniają ludzi do reagowania w jedyny adekwatny sposób<sup>53</sup>; pełni wobec tego funkcję zasadniczą w odniesieniu do inspirowania i wyzwalań ducha norm, który w treści określonego aktu normatywnego powinien być wyrażony.

Dopiero na podstawie tej charakterystyki jesteśmy w stanie zauważyć wyraźną odrębność słuszności w stosunku do prawa pozytywnego, które pojawia się wtórnie jako konieczna reakcja porządku prawnego na pierwotną *arche*, praelement systemu domagający się normatywnego „zinternalizowania»<sup>54</sup>. W ten oto sposób uwidacznia się nam słuszność jako fundamentalna wartość prawa, której moc oddziaływania wcale nie tkwi w jej treści merytorycznej, lecz w intuicyjno-prawnym podłożu emocjonalnym<sup>55</sup>. Słuszność spełnia tu funkcję modelu dla prawodawcy realnego; jest traktowana jako nośnik idei, które prawo pozytywne winno urzeczy-

---

<sup>51</sup> Tamże, s. 291.

<sup>52</sup> Tamże, s. 280.

<sup>53</sup> Trafnie oddaje tę intuicję A. Kociołek-Pęksa, pisząc na tle ogólnej refleksji nad prawem, że ów czynnik „stanowi podstawę aksjologiczną (albo przynajmniej ukryty element) praktycznie każdego systemu normowania” [w:] P. Chmielnicki (red.), *Pochodzenie, tworzenie i efektywność prawa*, Warszawa 2014, s. 49.

<sup>54</sup> Por. M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, nr 1, s. 42.

<sup>55</sup> L. Petrażycki, *Teoria...*, t. II, s. 281.

wistnić. Ale co najbardziej nieoczekiwane w tym ujęciu to fakt, że walor słuszności ujawnia się tu jako kategoria w stosunku do prawa „zewnątrzna”, czasami wręcz obca, która najpełniej wyraża się w sferze prawa postulowanego (*lex ferenda*), a nie obowiązującego<sup>56</sup>.

## 5. Uwagi końcowe

Przeprowadzone rozważania wykazały, że słuszność w nauce prawa finansowego jest zagadnieniem wciąż niezbadanym, ciągle aktualnym, choć nierzadko pomijanym. Jako kategoria o bardzo złożonej i trudnej konstrukcji teoretycznej, prowadzi zazwyczaj do wielu powikłań, zwłaszcza gdy próbuje się ją zastosować wprost do operacji gospodarczych<sup>57</sup>. Skądinąd zamęt, jaki wywołuje, wydaje się być nieco na wyrost, ponieważ, gdy dokładnie prześledzimy podstawowe sposoby pojmowania słuszności na przestrzeni dziejów; gdy sprecyzujemy jej teoretycznego ujęcie, okazuje się, że ów trudno uchwytny a historycznie fascynujący czynnik pozwala się zamknąć w ramy jasnych i zrozumiałych ustaleń.

Słuszność przede wszystkim uwidacznia się nam jako pewna złożoność; a nie jednia, o której nie można by orzekać żadnego przymiotu we właściwym tego słowa znaczeniu<sup>58</sup>. Jest to wielość, która na gruncie prawa finansowego najpełniej wyraża się w łączności ze sprawiedliwością. Przejawem tego zespolenia są intuicje prawnicze oraz etymologia jej znaczenia, które niejednokrotnie sprawiają, że granice między nią a sprawiedliwością ulegają całkowitemu zatarciu. Co jednak wcale nie oznacza, że pomiędzy tymi pojęciami nie zachodzą różnice. Takie dyferencjacje istnieje i nie sposób ich pominąć, aczkolwiek nie zawsze na pierwszy rzut oka dają się uchwycić; pomocne pod tym kątem, okazuje się zaproponowane w pracy wyodrębnienie centralnego i pochodnego znaczenia terminu „słuszność”; lokując w pierwszym „biegunie znaczeniowym” jego rdzeń

---

<sup>56</sup> K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienie teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 95.

<sup>57</sup> H. Dalton, *Zasady...*, s. 79.

<sup>58</sup> Por. tamże, s. 79 i 85.

(„słuszność absolutną”<sup>59</sup>), w drugim zaś odcień sprawiedliwości („słuszność relatywną”<sup>60</sup>).

Jednocześnie trzeba zaakcentować pewną trudność, z którą wciąż zmagają się wielu badaczy, a mianowicie kwestię uzasadnienia sposobu istnienia słuszności w obszarze prawa finansowego. Problem przyjmuje tu na ogół taki charakter, że okazuje się być, parafrazując Henryka Piętka, „więcej wyczutym, niż wyrozumianym”. Nie wynika z tego bynajmniej, by nie dało się go racjonalnie objaśnić. W ujęciu, jakie zostało zaprezentowane w pracy, słuszność wyraża się pod postacią zasady-postulatu prawa, czyli wskazania *de lege ferenda*, które z braku obowiązywania prawnego swój kształt i znaczenie czerpie z ponadpozytywnych intuicji lub pokrewnych im ram odniesienia; pełniąc przy tym rolę nośnika wartości.

Mając zatem na uwadze te wszystkie spostrzeżenia, za uprawniony możemy przyjąć wniosek, że nie sposób jest mówić o konkretnym, realistycznym zastosowaniu kategorii słuszności przy miarkowaniu ciężaru opodatkowania w państwie, bo jest to refleks zasady-postulatu a nie określonej zasady prawa<sup>61</sup>; a jako taki nie daje się w pełni urzeczywistnić w praktyce. Z drugiej jednak strony, patrząc na rozkład ciężaru podatkowego przez pryzmat słuszności jako pewnej ogólnej wytycznej, która wyraża to wszystko, co nam samo przez się wydaje godziwym, sporo wątpliwości zaczyna budzić wiele spośród tych założeń w nauce finansów, której uznaje się powszechnie za pewnik.

## Bibliografia:

- Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*, przekł. D. Gromska, PWN, Warszawa 2007.  
Arystoteles, *Retoryka* [w:] *Retoryka, Retoryka dla Aleksandra, Poetyka*, Księga I, 13, 1374 b, przekł. H. Podbielski, PWN, Warszawa 2009.

---

<sup>59</sup> H. Piętka, *Słuszność...*, s. 157.

<sup>60</sup> Tamże.

<sup>61</sup> Zob. szerzej: J. Wróblewski, *Zagadnienie teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 255–260; S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 53–57; M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012, s. 14.

- Bastiat F., *Harmonie ekonomiczne (księga druga)*, przekł. E. Ahrens, Prohibita, Warszawa 2009.
- Cicero M.T., *O prawach* [w:] *Pisma filozoficzne, t. II*, PWN, Warszawa 1960.
- Czyżewski T., *O rzetelności, obiektywności i bezstronności w badaniach naukowych* [w:] *Odczyty filozoficzne*, PWN, Toruń 1958.
- Dalton H., *Zasady skarbowości*, przekł. J.S.A. Paraskovich, Kazimierz Rutski, Warszawa–Łódź 1948.
- Dziedziak W., *O prawie słusznym (Perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Wyd. Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2015.
- Dziedziak W., *Słuszność jako wartość prawa*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2011, nr 15, s. 71–81.
- Finnis J., *Natural Law and Natural Laws*, Clarendon Press, Oxford 1989.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „*Glosa*” 1997, nr 5, s. 1–3.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2013.
- Heidrich P., *Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien. Ein Beitrag zur Theorie der öffentlichen Wirtschaft*, Gustav Fischer, Jena 1929.
- Kociołek-Pęksa A. [w:] P. Chmielnicki (red.), *Pochodzenie, tworzenie i efektywność prawa*, LexisNexis, Warszawa 2014.
- Kordela M., *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, „*Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*” 2006, nr 1, s. 39–54.
- Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2012.
- Kuryłowicz M., *Wokół pojęcia aequitas w prawie rzymskim*, „*Studia Iuridica Lublinensia*”, t. XV, Lublin 2011., s. 15–27.
- Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej, t. II*, przekł. E. Taylor, PWN, Poznań 1966.
- Monteskiusz, *O duchu praw*, przekł. T. Boy-Żeleński, Antyk, Kęty 1997.
- Neumann F., *Die Steuer und das öffentliche Interesse*, Duncker & Humblot, Leipzig 1887.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwości opodatkowania*, „*Toruński Rocznik Podatkowy*” 2013, s. 16–30.
- Nowacki J., *Studia z teorii prawa*, Zakamycze, Kraków 2003.
- Opalek K., Wróblewski J., *Zagadnienie teorii prawa*, PWN, Warszawa 1969.



- Orpiszewski W., *O miłości. Studium psychologiczno-ascetyczne*, XX. Zmartwychwstańcy, Kraków 1934.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2013.
- Petrażycki L., *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności, t. I*, opracował J. Lande, PWN, Warszawa 1959.
- Petrażycki L., *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności, t. II*, opracował W. Leśniewski, PWN, Warszawa 1960.
- Piętka H., *Słuszność w teorii i w praktyce*, Kasy Mianowskiego, Warszawa 1929.
- Pohmer D., Jurke G., *Zur Gedchichte und Bedeutung des Leistungsfahigkeitsprinzips*, „Finanzarchiv” 1984, t. 42.
- Potrzeszcz J., *Sprawiedliwość a celowość w prawie*, „Rocznik Nauk Prawnych” 2004, nr 1, s. 29–43.
- Radbruch G., *Filozofia prawa*, przekł. E. Nowak, PWN, Warszawa 2009.
- Raz J., *Autorytet prawa. Eseje o prawie i moralności*, przekł. P. Maciejko, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2000.
- Raz J., *The Concept of a Legal System. An Introduction to the Theory of Legal System*, Clarendon Press, Oxford 1980.
- Rousseau J.J., *Umowa społeczna*, opracował B. Baczek, PWN, Warszawa 1964.
- Rozmaryn S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Towarzystwo Naukowe, Lwów 1939.
- Skarżyński R., *Polityka budżetowa w krajach kapitalistycznych*, Instytut Finansów, Warszawa 1987.
- Stelmach J., *Intuicja prawnicza* [w:] J. Halberda (red.), *Dziedzictwo prawne XX wieku. Księga pamiątkowa z okazji 150-lecia TBSP UJ*, Zakamycze, Kraków 2001.
- Strasburger E., *Nauka skarbowości. (Część ogólna)*, Gebethner i Wolff, Warszawa 1924.
- Suzo H., *Księga Prawdy*, W drodze, Poznań 1989.
- Wołodkiewicz W., *Aequitas* [w:] W. Wołodkiewicz (red.), *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, Warszawa 1986.
- Wołowicz T., *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu* [w:] A. Nalepka, A. Ujwary-Gil (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University, Nowy Sącz 2010.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Wyd. Prawnicze, Warszawa 1974.
- Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 1997.

*Mateusz Langer*

Wróblewski J., *Słuszność w systemie prawa polskiego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1970, nr 1, s. 97–116.

Wróblewski J., *Zagadnienie teorii wykładni prawa ludowego*, PWN, Warszawa 1959.