

Paweł Klimek

mgr, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego
ORCID: 0000-0003-1307-4474

DOI: 10.48269/978-83-67491-06-8-08

Funkcja psychologiczna podatku na przykładzie daniny solidarnościowej¹

Abstrakt

Funkcję psychologiczną podatku należy wyróżnić, ponieważ zjawisko opodatkowania uzewnętrznia problemy dwóch przeciwstawnych interesów, a władza podatkowa nakładająca podatek powinna troszczyć się o urzeczywistnienie dochodów budżetowych z jego tytułu, natomiast (według Ferdynanda Zweiga) „z wiekuiestej tradycji, a w części i z natury egoizmu ludzkiego, każdy podatnik uważa skarb publiczny za wroga, przed którym należy się bronić wszelkimi siłami”. Nie oznacza to jednak, że nierównorzędne stosunki prawnopodatkowe powinny mieć charakter konfliktowy. Dlatego władza podatkowa musi uwzględniać nie tylko gospodarcze, społeczne i polityczne, ale też psychologiczne uwarunkowania podatku. W efekcie można stwierdzić, że funkcja psychologiczna jest realizowana, gdy podatnicy akceptują nałożenie podatku i są przekonani, że uiszcza ją go słusznie. Niemniej prawo podatkowe regulujące dany podatek jest akceptowane przede wszystkim wtedy, gdy podatnicy danego podatku mogą poznać konsekwencje swoich działań i uzyskują wsparcie ze strony organów podatkowych w wykonaniu nałożonych na nich obowiązków. Funkcja psychologiczna wiąże się więc także innymi funkcjami sprawiedliwościowo-etycznymi, a mianowicie funkcjami: etyczną i zaufania. Powyższe tezy mają doniosłe znaczenie teoretyczne. Niemniej, żeby pojąć ich praktyczne znaczenie warto przeanalizować studium przypadku daniny solidarnościowej, o którą od 1 stycznia 2019 r. uzupełniono podatek dochodowy od osób fizycznych.

Słowa kluczowe: podatek, dochód, solidarność, psychologia, społeczeństwo

¹ Praca powstała w związku z realizacją projektu badawczego nr 2019/33/B/HS5/01521 finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki.

Wprowadzenie

Podatek dochodowy, będący elementem systemu podatkowego, można rozpatrywać w aspekcie historycznym, jako ogół regulujących go norm oraz zasad prawa podatkowego obowiązujących w danym państwie i czasie, oraz racjonalnym, jako ogół realizowanych przez niego celów i funkcji na tle zasad podatkowych formułowanych przez myśl podatkową i adresowanych do prawodawcy oraz praktyki podatkowej². Jak słusznie bowiem zauważał Fritz Neumark – myśl podatkowa służy racjonalnemu układaniu spraw podatkowych w państwie, a nie wskazywaniu gotowych rozwiązań³. W praktyce jednak historyczne systemy podatkowe stanowiły kompromis między systemami racjonalnymi a uwarunkowaniami gospodarczymi, społecznymi i politycznymi⁴, dlatego poszukując racjonalnego opodatkowania dochodów, należy skupić się na funkcjach realizowanych przez rozwiązania historyczne i ich skutkach społecznych, gospodarczych oraz politycznych.

W języku potocznym funkcja to stanowisko lub obowiązek, działanie, zadanie, rola, a w matematyce wzajemna relacja między dwoma lub więcej elementami zbiorów⁵. W logice to z kolei wyrażenie opisowe zawierające zmienne⁶. Natomiast w sferze zjawisk społecznych, a więc też prawa, to istota, całokształt lub kierunek działalności, przy czym z uwagi na analogię zjawisk społecznych do zjawisk przyrodniczych wskazuje się funkcje organów publicznych, instrumentów finansowych itp. na wzór funkcji poszczególnych organów lub organizmów żywych⁷. Ponadto od funkcji podatków należy odróżnić ich subiektywne cele – zawsze zamierzone, choć czasem

² W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, 6. wyd., Warszawa 2011, s. 148; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 83.

³ F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970, s. 8.

⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 7. wyd., Warszawa 2012, s. 33.

⁵ *Funkcja* [hasło], [w:] M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 1994, s. 619.

⁶ Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, 26. wyd., Warszawa 2004, s. 69.

⁷ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2003, s. 37.

jedynie pozornie, i wyznaczające dążenia oraz oczekiwania osiągnięcia skutków zakładanych przez prawodawcę⁸. Warto jednak zauważyć, że o ile zasady prawa podatkowego można rozpatrywać przez pryzmat celów, dla których realizacji są formułowane, o tyle funkcje podatków należy rozpatrywać szerzej – przez pryzmat skutków ich nałożenia, wymiaru i poboru z pominięciem celów pozornych. Podatki nie zawsze przecież realizują rzeczywiście założone cele przez wprowadzone normy i zasady prawa podatkowego, a mogą powodować niezamierzone skutki. Pojęcia funkcji podatku nie można zatem używać w znaczeniu zadania lub celu⁹.

Zdecydowana większość celów, jakim powinny służyć podatki, wynika z fundamentalnej dla porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁰, wyrok TK z dnia 12 lutego 2014 r., K 23/10¹¹).

Jednym z celów podatków jest cel psychologiczny, który należy wyróżnić, ponieważ opodatkowanie dochodów osób fizycznych uzewewnętrznia problemy dwóch przeciwstawnych interesów. Nie oznacza to jednak, że nierównorzędne stosunki prawnopodatkowe powinny mieć charakter konfliktowy. Dlatego władza podatkowa musi uwzględniać nie tylko gospodarcze, społeczne i polityczne, ale też psychologiczne uwarunkowania podatku. W związku z powyższym można stwierdzić, że funkcja psychologiczna jest realizowana, gdy podatnicy akceptują nałożenie podatku i są przekonani, że uiszczają go słusznie. Niemniej prawo podatkowe jest akceptowane przede wszystkim wtedy, gdy podatnicy mogą poznać konsekwencje swoich działań i uzyskują wsparcie ze strony organów podatkowych

⁸ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 76.

⁹ M. Weralski, *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971, s. 18 i nast.

¹⁰ Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm., dalej jako: Konstytucja z 1997 r.

¹¹ Dz.U. z 2014 r., poz. 236; zob. M. Florczak-Wątor, Art. 2. *Zasada demokratycznego państwa prawnego*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 28–29; M. Florczak-Wątor, Art. 84. *Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych*, [w:] *ibidem*, s. 274; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, 2. wyd., Warszawa 2012, s. 35.

w wykonaniu nałożonych na nich obowiązków¹². Funkcja psychologiczna wiąże się więc także z innymi funkcjami sprawiedliwościowo-etycznymi, a mianowicie funkcją etyczną i ekwiwalencji.

Podobnie jest z funkcją zaufania, która najogólniej rzecz ujmując, realizowana jest wówczas, gdy stosunki między podatnikami a organami władzy publicznej oparte są na zaufaniu¹³. Przy czym można wyróżniać realizację funkcji zaufania w stanowieniu oraz stosowaniu prawa podatkowego, a tym samym rozpatrywać ją w kontekście materialnym i proceduralnym. O braku realizacji funkcji zaufania świadczyć mogą m.in. takie działania jak: zmiany prawa podatkowego regulującego podatek tuż przed końcem roku podatkowego, wprowadzanie do niego rozwiązań umożliwiających unikanie tego podatku, a także braki lub uchybienia w uzasadnianiu aktów prawnych, prowadzące do tego, że podatnik może nie czuć się przekonany do słuszności opodatkowania.

Jeżeli natomiast chodzi o wspomnianą już funkcję etyczną, to minimalistycznym jej wariantem jest funkcja neutralności etycznej prawa podatkowego¹⁴. Niemniej jednak zdaniem Neumarka podatek powinien wyróżniać się aspektem etycznym¹⁵. Dlatego też zakładając, że z funkcjonalnego punktu widzenia etyka służy stosowaniu „ściśle naukowych zasad do rozstrzygania problemów człowieka”¹⁶, a „wypowiedzi autorytetu wskazują zarówno kierunek słusznego postępowania, jak i ten kierunek uzasadniają”¹⁷ oraz przyjmując, że autorytetami powinni być zarówno przedstawiciele myśli podatkowej, jak i organów tworzących i stosujących prawo podatkowe, warto zwrócić uwagę na zjawisko neomoralizmu amerykańskiego, który w obliczu uniwersalizowania instytucji prawnych i politycznych oraz powszechności języka angielskiego prowadzi do „światowej

¹² A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 22.

¹³ W. Konieczny, W. Modzelewski, *Zagadnienia ogólne podatków i prawa podatkowego*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe*, t. 2, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 29–31.

¹⁴ *Ibidem*, s. 29–31.

¹⁵ F. Neumark, *Grundsätze gerechter...*, *op. cit.*, s. 45–46.

¹⁶ S. Angielów, *Etyka jako nauka*, „Etyka” 1979, nr 17, s. 135.

¹⁷ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 174.

dyktatury” moralności demokracji anglo-amerykańskiej, w której istotną rolę odgrywa dotrzymywanie danego słowa¹⁸.

Niemniej, gdy ma się na względzie funkcję ekwiwalencji, należy zauważyć, że założenie, iż opodatkowanie może dotyczyć tylko tych osób, które żądają od władzy dotrzymywania słowa i konkretnych korzyści, jest błędem, ponieważ z bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego państwa korzystają wszyscy, nawet niepodlegający opodatkowaniu. Jak zauważył Adam Smith: „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymania rządu”¹⁹, a Stanisław Owsiak dopowiedział, że „podatek jest złem koniecznym. Jeśli państwo musi go pobierać, to powinien on być traktowany, jak cena, którą płaci obywatel za korzyści uzyskane od państwa”²⁰. Dlatego można jedynie przyjąć, że wyjątkowe traktowanie podatku jak ceny możliwe jest przy akceptacji samego prawodawcy, przyjmującego, że dla wysokości ciężaru podatku znaczenie ma działalność podatnika na rzecz państwa. Niemniej Smith, postulując zapewnienie przez państwo niezakłóconego przebiegu procesów gospodarczych, w tym skutecznej ochrony własności, zapewnienia bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego oraz wymiaru sprawiedliwości, a także organizacji robót publicznych i oświaty oraz porównując gospodarkę państwową do prywatnej, postulował nie realizację sprawiedliwościowo-etycznej funkcji ekwiwalencji, a fiskalno-budżetowych funkcji: wystarczalności i neutralności, na myśli mając też kwestię odpłatności ogólnej²¹.

Ponadto fakty, iż z działalności państwa osoby fizyczne o wysokich dochodach odnoszą większe korzyści niż te o niskich (m.in. dlatego, że państwo chroni ich większy majątek), a społeczeństwo demokratyczne może wyrażać dezaprobatę dla polityki fiskalnej,

¹⁸ F. Prochaska, *Eminent Victorians on American Democracy*, Oxford 2012, s. 104.

¹⁹ A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Edinburgh 1843, s. 347.

²⁰ S. Owsiak, *Liberalna teoria finansów publicznych*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Leksykon finansów*, Warszawa 2001, s. 152.

²¹ „Jednostkom, które składają się na wielki naród, wydatki rządowe wydają się podobne do wydatków administracyjnych współdzierżawców wielkiego majątku; wszyscy muszą w nich uczestniczyć proporcjonalnie do wielkości dzierżawy, jaka na każdego z nich przypada”. A. Smith, *An Inquiry...*, *op. cit.*, s. 347.

m.in. w ramach wolnych wyborów, powodują, że podatki można analizować w kontekście sprawiedliwościowo-etycznej funkcji: politycznej, równości, równomierności oraz równego traktowania, i niekoniecznie trzeba w tym celu wyodrębniać sprawiedliwościowo-etyczną funkcję ekwiwalencji. Niemniej, jak zauważał Heinz Haller, jeżeli przyjąć, że państwo jest związkiem powołanym do realizacji wspólnych zadań, w tym dobra publicznego i prywatnego, to realizacja tych wspólnych zadań ma swoją cenę, którą ponosi każdy z niej korzystający, a relacje między państwem a podatnikiem opierają się na świadczeniach wzajemnych²². Choć założenie to jest błędne, gdyż także ten, kto nie korzysta ze świadczeń państwa i tak może podlegać obowiązkowi podatkowemu, a państwo nie jest jego równoprawnym partnerem, warto zauważyć, że podatnik, wiedząc, jakie świadczenia państwa są finansowane z konkretnych podatków, może wpływać na ich wysokość. Dlatego sprawiedliwościowo-etyczne funkcje (ekwiwalencji i psychologiczną) może realizować podatek dochodowy od osób fizycznych mający charakter podatku celowego²³.

W polskim środowisku naukowym skupionym wokół problemów osób niepełnosprawnych już w 2014 r. słusznie zauważano,

że cele, priorytety i środki w dwóch kluczowych obszarach polityki wobec niepełnosprawnych – ochronie zdrowia i polityce zatrudnienia – są domeną państwa, centralnego rządu, natomiast funkcje wykonawcze, dostarczanie usług publicznych i innych świadczeń (finansowych i rzeczowych) oraz funkcje z obszaru opieki (prowadzenie domów pomocy społecznej, opieka środowiskowa) są w znacznej mierze sprawowane przez instytucje samorządowe, których samodzielność w określaniu celów, programów działania jest wyraźnie ograniczona ramami prawnymi i finansowymi wyznaczanymi przez rząd. Struktury samorządowe mają kompetencje i odpowiednie zdolności administracyjne do zajmowania się problemami niepełnosprawności wówczas, gdy wiąże się ona z innym problemem społecznym – ubóstwem. Nie są natomiast odpowiednio wyposażone prawnie i finansowo do prowadzenia działań w sferze aktywizacji zawodowej i zatrudniania osób niepełnosprawnych²⁴.

²² H. Haller, *Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft*, „Finanzarchiv“ 1961, t. 21, s. 248–260.

²³ P. Bohley et al., *Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen*, Berlin 1981, s. 26.

²⁴ B. Gąciarz, P. Kubicki, S. Rudnicki, *System instytucjonalnego wsparcia osób niepełnosprawnych w Polsce – diagnoza dysfunkcji*, [w:] B. Gąciarz, S. Rud-

Sytuacja finansowa osoby niepełnosprawnej a podatek dochodowy od osób fizycznych

Nieczęsto zauważano i nadal rzadko zauważa się, że na sytuację finansową osoby niepełnosprawnej istotny wpływ mogło i nadal może mieć obciążenie jej lub jej bliskich (jak: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowie) podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przy czym podatnik będący osobą niepełnosprawną lub podatnicy, którzy utrzymują bliską im osobę niepełnosprawną, już względem 2001 r. mogli i nadal mogą odliczać od podstawy obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych wydatki na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z wykonywaniem czynności życiowych osób niepełnosprawnych (art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)²⁵, co w przypadku lepiej zarabiających podatników mogło i nadal może prowadzić do znacznej redukcji podstawy obliczenia tego podatku. W praktyce było i jest to równoznaczne z możliwością dokonania Nielimitowanych odliczeń dotyczących m.in. zakupu leków za kwotę powyżej 100 zł miesięcznie, jeśli lekarz specjalista stwierdził, że osoba niepełnosprawna powinna je stosować; adaptacji i wyposażenia mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb osoby niepełnosprawnej; zakupu i naprawy indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego; odpłatności za: pobyty na turnusach rehabilitacyjnych, leczenie uzdrowiskowe, zabiegi rehabilitacyjne, usługi opiekuńcze świadczone osobie niepełnosprawnej zaliczonej do I grupy inwalidztwa, tłumacza języka migowego, kolonie i obozy dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osoby niepełnosprawnej, które nie ukończyły 25. roku życia, konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa (ust. 7a), pod warunkiem że

nicki (red.), *Polscy niepełnosprawni. Od kompleksowej diagnozy do nowego modelu polityki społecznej*, Kraków 2014, s. 109–110.

²⁵ Dz.U. z 1991 r., nr 80, poz. 350 ze zm.; dalej jako: u.p.d.o.f.

wspomniana najbliższa osoba niepełnosprawna nie osiągała rocznie dochodów wyższych niż następujące kwoty (ust. 7e):

Okres	Roczny limit dochodów osoby niepełnosprawnej utrzymywanej przez osobę najbliższą, dokonującą odliczeń od podstawy obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z wykonywaniem czynności życiowych osoby niepełnosprawnej
2001–2002	9 120 zł ¹⁾
2003–2017	9 120 zł
2018	12 357 zł ²⁾
2019	13 200 zł ³⁾
2020	14 400 zł ⁴⁾
2021	15 010,56 zł ⁵⁾

¹⁾ Dwunastokrotność kwoty najniższego wynagrodzenia za pracę ogłaszanego na podstawie odrębnych przepisów, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy.

²⁾ Dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2018 r., poz. 1340) w brzmieniu na 12 lipca 2018 r. w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

³⁾ Dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2019 r., poz. 1455) w brzmieniu na 2 sierpnia 2019 w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

⁴⁾ Dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2020 r., poz. 1300) w brzmieniu na 27 lipca 2020 w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

⁵⁾ Dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2020 r., poz. 1300 ze zm.) w brzmieniu na 3.09.2021 w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

Warto przy tym zauważyć, że wspomniany roczny limit dochodów osoby niepełnosprawnej utrzymywanej przez bliską osobę nie dotyczył i nadal nie dotyczy samych osób niepełnosprawnych, które odliczeń od podstawy obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych dokonywały lub dokonują samodzielnie, przy czym większość bliskich im osób mogła i nadal może przekazywać bliskiej osobie niepełnosprawnej nieopodatkowane darowizny środków pieniężnych przeznaczanych następnie na podlegające odliczeniu wydatki – doprowadzając w ten sposób do zniwelowania podstawy opodatkowania do poziomu wolnego od opodatkowania²⁶.

²⁶ Art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1983 r., nr 45, poz. 207 ze zm.) oraz art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.

Mimo to, bez względu na rozbudowane w sferze samorządowej i bliskiej rodziny możliwości zwalczania i ograniczania ubóstwa wśród osób niepełnosprawnych, w 2018 r. z uwagi na „potrzebę włączania w procesy rozwojowe wszystkich grup społecznych, tak aby każdy miał szansę skorzystania z rezultatów rozwoju”²⁷, a osoby niepełnosprawne „mogły funkcjonować na zasadzie równości z innymi osobami”²⁸ uzasadniono wprowadzenie daniny solidarnościowej, którą zamierzano wdrożyć do dnia 30 kwietnia 2020 r.²⁹

Środki z daniny solidarnościowej miały stanowić jedno ze źródeł przychodów Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych będącego państwowym funduszem celowym, z którego finansowane miało być „wsparcie społeczne, zawodowe lub zdrowotne osób niepełnosprawnych”³⁰, a z czasem także ich wsparcie finansowe³¹. Zatem z założenia danina solidarnościowa nie miała realizować celu decentralizacyjnego, lecz przede wszystkim (niekoniecznie dobrze dobrany dla niej) cel zatrudnieniowy względem osób niepełnosprawnych, a także cele wystarczalności, dyrektywności oraz cele państwa dobrobytu: redystrybucyjny, wyrównywania szans i opiekuńczy (w tym dwa ostatnie względem wspomnianych osób), co w konsekwencji mogło też prowadzić do częściowej realizacji funkcji ekwiwalencji, psychologicznej i zaufania wśród najlepiej zarabiających podatników, z których część mogła chcieć solidaryzować się z osobami niepełnosprawnymi.

²⁷ Uzasadnienie do ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych [od 20 grudnia 2019 r. Funduszu Solidarnościowym] (Dz.U. z 2018 r., poz. 2192).

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych [od 20 grudnia 2019 r. Funduszu Solidarnościowym] (Dz.U. z 2018 r., poz. 2192).

³⁰ Uzasadnienie do ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych [od 20 grudnia 2019 r. Funduszu Solidarnościowym] (Dz.U. z 2018 r., poz. 2192).

³¹ Art. 24 ustawy z dnia 31 lipca 2019 r. o świadczeniu uzupełniającym dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji (Dz.U. z 2019 r., poz. 1622).

Konstrukcja i praktyczny wymiar daniny solidarnościowej

Na podstawie art. 21 cyt. ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych [od 20 grudnia 2019 r. Funduszu Solidarnościowym]³² dodany został do cyt. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym art. 30h ust. 2 (który wszedł w życie dnia 1 stycznia 2019 r.), regulujący podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowiącą nadwyżkę ponad 1 000 000 zł sumy podstaw opodatkowania ustalanych na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a u.p.d.o.f. (w zakresie zasad ogólnych), art. 30b (w zakresie dochodów z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych – tzw. podatku Belki), art. 30c (w zakresie dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanych, tzw. 19% podatkiem liniowym) i art. 30f (w zakresie dochodów z zagranicznej jednostki kontrolowanej przez podatnika) po pomniejszeniu wspomnianej sumy o wskazane w uproszczeniu kwoty składek na własne ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe) podatnika lub osób z nim współpracujących (art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a) oraz kwoty, które podlegają odliczeniu od dochodów z zagranicznej jednostki kontrolowanej przez podatnika, jak pochodzące od tej jednostki dywidendy i dochód z odpłatnego zbycia udziałów tej jednostki (art. 30f ust. 5). Natomiast stawkę daniny solidarnościowej wyznaczono na poziomie 4% (ust. 1).

Dochody publiczne z daniny solidarnościowej i możliwe do ustalenia na ich podstawie wartości podstaw obliczenia tej daniny, a także możliwa do oszacowania liczba osób uiszczających daninę solidarnościową, na które przypadłaby średnia suma dochodów na poziomie 2 000 000 zł rocznie, kształtują się następująco:

³² Dz.U. z 2018 r., poz. 2192.

Prognoza na 2021 r. na podstawie ustawy budżetowej na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 190): Plan finansowy Funduszu Solidarnościowego (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 429).	1 757 000 000 zł	Dochód z daniny solidarnościowej	b.d.	Wykonanie w 2021 r. na podstawie Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r.
	43 925 000 000 zł	Wartość podstaw obliczenia	b.d.	
	43 925	Szacowana liczba osób uiszczających daninę solidarnościową, na które przypadałaby średnia suma dochodów na poziomie 2 000 000 zł rocznie	b.d.	
Prognoza na 2020 r. na podstawie ustawy budżetowej na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571): Plan finansowy Funduszu Solidarnościowego (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 359).	1 150 000 000 zł	Dochód z daniny solidarnościowej	1 845 346 000 zł	Wykonanie w 2020 r. na podstawie Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.; Tom I; Fundusz Solidarnościowy (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 534 13/59).
	28 750 000 000 zł	Wartość podstaw obliczenia	46 133 650 000 zł	
	28 750	Szacowana liczba podatników, na których przypada średni dochodów na poziomie 2 000 000 zł rocznie	46 133	
Prognoza na 2019 r. na podstawie ustawy budżetowej z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 198): Plan finansowy Funduszu Solidarnościowego (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 403).	0 zł	Dochód z daniny solidarnościowej	0 zł	Wykonanie w 2019 r. na podstawie Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 538 13/53).
	0 zł	Wartość podstaw obliczenia	0 zł	
	b.d.	Szacowana liczba podatników, na których przypada średni dochodów na poziomie 2 000 000 zł rocznie	b.d.	

Ponadto warto zauważyć, że na 2020 r. zakładano osiągnięcie przychodów z daniny solidarnościowej na poziomie 1 150 000 000 zł, czyli ok. 3,80% z 30 259 200 000 zł wszystkich przychodów Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych³³. Osią-

³³ Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571): Plan finansowy Funduszu Solidarnościowego (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 359).

gnięto jednak aż 1 845 346 000 zł tych przychodów – stanowiących ok. 6,00% z 30 743 001 000 zł wszystkich przychodów tego funduszu³⁴, zatem cel fiskalny daniny solidarnościowej w 2020 r. został zrealizowany w znacznie większym stopniu, niż zakładano. Mimo nadwyżki danina solidarnościowa nie przyczyniła się do zrealizowania (niekoniecznie dobrze dobranego dla niej) celu zatrudnieniowego względem osób niepełnosprawnych, bowiem w 2020 r. liczba pracujących osób niepełnosprawnych spadła do ok. 344 300 z ok. 333 700 w 2019 r.³⁵

Ponadto trudno ocenić, czy danina solidarnościowa przyczyniła się do zrealizowania celu dyrektywności oraz wszystkich celów państwa dobrobytu: redystrybucyjnego, wyrównywania szans i opiekuńczego (dwa ostatnie względem osób niepełnosprawnych), bowiem już 20 grudnia 2019 r., wbrew początkowym założeniom cyt. ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych, fundusz przemianowano na Fundusz Solidarnościowy, a jako kolejne jego cele wyznaczono wsparcie finansowe emerytów i rencistów, o którym to wsparciu mowa miała być w przepisach odrębnych³⁶.

Zmiany uzasadniono potrzebą zwiększenia „możliwości udzielenia wsparcia kolejnym grupom społecznym”³⁷, a na mocy przepisów

³⁴ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.; Tom I; Fundusz Solidarnościowy (Tabela 29, Część B, Lp. II, 2, s. 534 13/59).

³⁵ A. Szulbowska, *Osoby niepełnosprawne w 2019 r.*, GUS, Warszawa 2020, s. 1, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-bezrobotni-biorni-zawodowo-wg-bael/osoby-niepelnosprawne-w-2019-roku,33,1.html> [dostęp: 4.04.2022]; *eadem*, *Osoby niepełnosprawne w 2020 r.*, Warszawa 2021, s. 1, https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5475/33/2/1/osoby_niepelnosprawne_w_2020_r.pdf [dostęp: 4.04.2022].

³⁶ Art. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 2473); A. Kolek, O. Sobolewski, *Polski system emerytalny. Prawne uwarunkowania trzech filarów*, Warszawa 2021, s. 51–52.

³⁷ Uzasadnienie do cyt. ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw.

odrębnych przyznano tzw. trzynaste i czternaste emerytury³⁸, na które w latach 2019–2021 przeznaczono ok. 46 000 000 000 zł pochodzących ze środków publicznych³⁹. Tym samym część najlepiej zarabiających podatników, którzy chcieli solidaryzować się z osobami niepełnosprawnymi, mogła poczuć się oszukana przez ustawodawcę wobec poważnej zmiany kierunku realizacji funkcji ekwiwalencji, a tym samym ograniczenia realizacji funkcji psychologicznej, zaufania i etycznej. Można też przyjąć, że danina solidarnościowa zaczęła służyć nie realizowaniu celu redystrybucyjnego, lecz zaczęła spełniać funkcję redystrybucyjną.

Obecnie w myśl art. 3 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym [do 20 grudnia 2019 r. Solidarnościowym Funduszu Osób Niepełnosprawnych]⁴⁰ środki z daniny solidarnościowej nadal stanowią przychód Funduszu Solidarnościowego, z którego finansowane jest wsparcie społeczne, zawodowe i finansowe osób niepełnosprawnych oraz finansowe emerytów i rencistów (art. 1 ust. 1), a realizację celów: redystrybucyjnego, dyrektywności, ekwiwalencji, wyrównywania szans i opiekuńczego, można oceniać łącznie przez pryzmat wypłat świadczeń pielęgnacyjnych z tytułu rezygnacji z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej przez bliską osobę opiekującą się osobą niepełnosprawną i tzw. trzynastych i czternastych emerytur (art. 17 ust. 3 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych⁴¹ znowelizowany mocą art. 19 ustawy z dnia 31 stycznia 2019 r. o rodzicielskim

³⁸ Art. 14 ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. z 2020 r., poz. 321); art. 14 ustawy z dnia 21 stycznia 2021 r. o kolejnym w 2021 r. dodatkowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. z 2021 r., poz. 432); P. Szewiła, *Zasady dotyczące czternastej emerytury niezmiennnej*, 21.02.2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/emerytury-i-renty/artykuly/8361827,czternasta-emerytura-zasady-przyznawania-progdochodowy-swiadczenia.html> [dostęp: 3.04.2022].

³⁹ O. Zakolska, *Trzynaste i czternaste emerytury kosztowały budżet już 46 mld zł*, 1.12.2021, www.bankier.pl/wiadomosc/Trzynaste-i-czternaste-emerytury-kosztowaly-budzet-juz-46-mld-zl-8234930.html [dostęp: 3.04.2022].

⁴⁰ Dz.U. z 2020 r., poz. 1787.

⁴¹ Dz.U. z 2003 r., nr 228, poz. 2255 ze zm.

świadczeniu uzupełniającym⁴², art. 5 ustawy z dnia 4 kwietnia 2019 r. o jednorazowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów w 2019 r.⁴³, art. 6 ust. 2 cyt. ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów, art. 6 ust. 2 w zw. z art. 2 cyt. ustawy z dnia 21 stycznia 2021 r. o kolejnym w 2021 r. dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów).

Z uwagi na stosunkowo często niezgodne z prawem decyzje wydawane w imieniu części wójtów, burmistrzów i prezydentów miast, wskutek których wypłaty świadczeń pielęgnacyjnych nie zawsze trafiają do wszystkich uprawnionych⁴⁴, oraz z uwagi na dywagowanie co roku w mediach na temat niepewności wypłat lub wysokości tych świadczeń oraz tzw. trzynastych i czternastych emerytur⁴⁵, danina solidarnościowa może sprawiać wrażenie realizującej funkcje doraźności i polityczną na pograniczu funkcji dowolności i niepewności, co może pogłębiać rozwarstwienie społeczne i wzmożenie albo ograniczenie realizacji funkcji psychologicznej i zaufania wobec gorzej albo lepiej zarabiających osób fizycznych. W związku z powyższym w odczuciu części lepiej zarabiających osób fizycznych danina solidarnościowa może prowadzić do realizacji funkcji klasowości i konfliktowości (a zatem stać w opozycji względem art. 2 Konstytucji z 1997 r.)⁴⁶.

⁴² Dz.U. z 2019 r., poz. 303.

⁴³ Dz.U. z 2019 r., poz. 743 ze zm.

⁴⁴ P. Sikora, *Małżonek czy Matka? Kto dostanie świadczenie pielęgnacyjne*, 1.04.2021, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/emerytury-i-renty/artykuly/8132665,swiadczenie-pielagnacyjne-kto-dostanie-malzonek-matka-opiekun.html> [dostęp: 9.04.2022].

⁴⁵ A. Matacz, *Świadczenie pielęgnacyjne w 2022 roku będzie wyższe*, 3.01.2022, www.prawo.pl/kadry/swiadczenie-pielagnacyjne-w-2022-roku,267462.html [dostęp: 9.03.2022]; 13. *emerytury wyższe o 200 zł. Znamy terminy wypłat*, 28.03.2022, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/emerytury/13-emerytury-wyzsze-o-200-zl-znamy-terminy-wyplat/r64qfls> [dostęp: 9.04.2022]; 14. *emerytura jednak będzie? Maląg: „Trwają jeszcze dyskusje”*, 10.01.2022, www.money.pl/pieniadze/14-emerytura-jednak-bedzie-malag-trwaja-jeszcze-diskusje-6724951233682272a.html [dostęp: 9.04.2022].

⁴⁶ Por. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 196–197.

Wnioski

Mimo szczytnych założeń i realizacji celów wystarczalności oraz równości, a także funkcji równomierności i równego traktowania, danina solidarnościowa może sprawiać wrażenie nieprzyczyniającej się do realizacji funkcji sprawiedliwości, ponieważ:

1. Źle dobrano jej cel zatrudnieniowy wobec osób niepełnosprawnych, który w praktyce nie jest realizowany nie tylko przez inne daniny publiczne, ale też inne środki,
2. Część lepiej zarabiających osób fizycznych mogła odczytać zaskakującą zmianę pierwotnych celów daniny solidarnościowej jako realizację funkcji klasowości – zamiast funkcji ekwiwalencji, psychologicznej i zaufania.

Mimo że danina solidarnościowa jest wymierzana wobec osób o wysokiej zdolności płatniczej i wobec tego trudno doszukiwać się w jej konstrukcji przyczyn fiskalizmu, działaniom ustawodawcy, który na podstawie uzasadnienia do cyt. ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw z zaskoczenia zmienił konstrukcję tej daniny tuż przed rozpoczęciem jej poboru, a tym samym uzasadnienie do cyt. ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych [od 20 grudnia 2019 roku Funduszu Solidarnościowym] potraktował jako w żadnej mierze niezobowiązujące, trudno przypisać działania zmierzające do realizacji celu etycznego, a podatnikom dające możliwość odczucia realizacji funkcji psychologicznej i zaufania.

Co więcej, działanie to, choć legalne i neutralne dla realizacji funkcji ochronnej, trudno uznać za służące funkcji stałości oraz przejrzystości, i choć z technicznego punktu widzenia realizowało ono funkcję określoności (w zakresie potencjalnej wysokości i sposobu poboru daniny solidarnościowej), to jednak trudno działaniu ustawodawcy przypisać walor realizacji funkcji pewności, ponieważ wydaje się, że w społeczeństwie obywatelskim realizacja tej funkcji powinna dotyczyć zarówno sfery stosowania, jak i stanowienia prawa podatkowego.

Podsumowując: dokonując analizy funkcji psychologicznej podatku na przykładzie daniny solidarnościowej nie można zapomnieć o nurcie funkcjonalizmu, który choć wypracowany został w amerykańskich naukach socjologii i psychologii na początku XX w., to jednak od drugiej jego połowy i w XXI w. jest intensywnie rozwijany w naukach prawnych, zwłaszcza doktryny anglo-amerykańskiej⁴⁷. Trzeba zatem pamiętać, że funkcje podatkowe nie tworzą systemu w logicznym rozumieniu tego słowa, ale raczej konglomerat, w którego ramach można wyróżnić funkcję zaufania, z którą ściśle wiąże się funkcja psychologiczna. Działania ustawodawcy tworzącego prawo podatkowe powinny wzbudzać zaufanie i na tym zaufaniu pozostawać oparte. Na podstawie opisanego przykładu trudno stwierdzić, by sposób wprowadzenia daniny solidarnościowej mógł wzbudzać zaufanie. Nie chodzi przy tym o to, czy danina ta jest słuszna, lecz o to, że wprowadzając ją, ustawodawca złamał dane podatnikom słowo, które wskazał w uzasadnieniu do wprowadzającej tę daninę ustawy. Działanie takie, choć prawnie dopuszczalne, należy uznać za niepożądane i prowadzące do erozji jakości tworzonego prawa.

Bibliografia

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.).

Wyrok TK z dnia 12 lutego 2014 r., K 23/10 (Dz.U. z 2014 r., poz. 236).

Lata 1983–2014 (według powoływanych Dzienników Ustaw)

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1983 r., nr 45, poz. 207 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r., nr 80, poz. 350 ze zm.).

Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2003 r., nr 227, poz. 2255 ze zm.).

⁴⁷ P. Larouche, *Functionalism in Comparative Law*, [w:] P. Larouche, P. Cserne (eds), *National Legal System and Globalisation. New Role, Continuing Relevance*, The Hague 2012, s. 258; R. Michaels, *The Functional Method of Comparative Law*, [w:] R. Zimmermann, M. Reimann (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford 2006, s. 34.

Lata 2018–2021 (według powoływanych Dzienników Ustaw)

2018

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych [od 20 grudnia 2019 r. Funduszu Solidarnościowym] (Dz.U. z 2018 r., poz. 2192).

Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2018 r., poz. 1340) w brzmieniu na 12 lipca 2018 r.

2019

Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 198).

Ustawa z dnia 31 stycznia 2019 r. o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym (Dz.U. z 2019 r., poz. 303).

Ustawa z dnia 4 kwietnia 2019 r. o jednorazowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów w 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 743 ze zm.).

Ustawa z dnia 31 lipca 2019 r. o świadczeniu uzupełniającym dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji (Dz.U. z 2019 r., poz. 1622).

Ustawa z dnia 20 grudnia 2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 2473).

Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2019 r., poz. 1455) w brzmieniu na 2 sierpnia 2019 r.

2020

Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. z 2020 r., poz. 321 ze zm.).

Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym [do 20 grudnia 2019 Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych], (Dz.U. z 2020 r., poz. 1787).

Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2020 r., poz. 1300) w brzmieniu na 27 lipca 2020 r.

2021

Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 190).

Ustawa z dnia 21 stycznia 2021 r. o kolejnym w 2021 r. dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. z 2021 r., poz. 432).

Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2020 r., poz. 1300 ze zm.) w brzmieniu na 3 września 2021 r.

Literatura

13. emerytury wyższe o 200 zł. Znamy terminy wypłat, 28.03.2022, <https://businessinsider.com.pl/twoje-pieniadze/emerytury/13-emerytury-wyzsze-o-200-zl-znamy-terminy-wyplat/r64qfls> [dostęp: 9.04.2022].
14. emerytura jednak będzie? Małag: „Trwają jeszcze dyskusje”, 10.01.2022, www.money.pl/pieniadze/14-emerytura-jednak-bedzie-malag-trwaja-jeszcze-dyskusje-6724951233682272a.html [dostęp: 9.04.2022].
- Angiełow S., *Etyka jako nauka*, „Etyka” 1979, nr 17, s. 135–142.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Komentarz*, 2. wyd., Warszawa 2012.
- Bohley P. et al., *Beitrage zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einnahmen*, Berlin 1981.
- Florczyk-Wątor M., Art. 2. Zasada demokratycznego państwa prawnego, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Florczyk-Wątor M., Art. 84. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Funkcja* [hasło], [w:] M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 1994, s. 619.
- Gąciarz B., Kubicki P., Rudnicki S., *System instytucjonalnego wsparcia osób niepełnosprawnych w Polsce – diagnoza dysfunkcji*, [w:] B. Gąciarz, S. Rudnicki (red.), *Polscy niepełnosprawni. Od kompleksowej diagnozy do nowego modelu polityki społecznej*, Kraków 2014, s. 105–126.
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Haller K., *Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft*, „Finanzarchiv” 1961, t. 21, s. 248–260.
- Kolek A., Sobolewski O., *Polski system emerytalny. Prawne uwarunkowania trzech filarów*, Warszawa 2021.
- Konieczny W., Modzelewski W., *Zagadnienia ogólne podatków i prawa podatkowego*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe*, t. 2, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Korybski A., Leszczyński L., Pieniążek A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2003.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
- Larouche P., *Functionalism in Comparative Law*, [w:] P. Larouche, P. Cserne (eds), *National Legal System and Globalisation. New Role, Continuing Relevance*, The Hague 2012.

- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, 7. wyd., Warszawa 2012.
- Matacz A., Świadczenie pielęgnacyjne w 2022 roku będzie wyższe, 3.01.2022, www.prawo.pl/kadry/swiadczenie-pielegnacyjne-w-2022-roku,267462.html [dostęp: 9.03.2022].
- Michaels R., *The Functional Method of Comparative Law*, [w:] R. Zimmermann, M. Reimann (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford 2006.
- Neumark F., *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970.
- Owsiak S., *Liberalna teoria finansów publicznych*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Leksykon finansów*, Warszawa 2001.
- Prochaska F., *Eminent Victorians on American Democracy*, Oxford 2012.
- Sikora P., *Małżonek czy Matka? Kto dostanie świadczenie pielęgnacyjne*, 1.04.2021, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/emerytury-i-renty/artykuly/8132665,swiadczenie-pielegnacyjne-kto-dostanie-malzonek-matka-opiekun.html> [dostęp: 9.04.2022].
- Smith A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, T. Nelson, Edinburgh 1843.
- Szewioła P., *Zasady dotyczące czternastej emerytury niezmiennie*, 21.02.2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/emerytury-i-renty/artykuly/8361827,czternasta-emerytura-zasady-przyznawania-prog-dochodowy-swadczenia.html> [dostęp: 3.04.2022].
- Szulbowska A., *Osoby niepełnosprawne w 2019 r.*, GUS, Warszawa 2020, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-bezrobotni-bierni-zawodowo-wg-bael/osoby-niepelnosprawne-w-2019-roku,33,1.html> [dostęp: 4.04.2022].
- Szulbowska A., *Osoby niepełnosprawne w 2020 r.*, GUS, Warszawa 2021, Warszawa 2021, https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5475/33/2/1/osoby_niepelnosprawne_w_2020_r.pdf [dostęp: 4.04.2022].
- Weralski M., *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971.
- Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, 6. wyd., Warszawa 2011.
- Zakolska O., *Trzynaste i czternaste emerytury kosztowały budżet już 46 mld zł*, 1.12.2021, www.bankier.pl/wiadomosc/Trzynaste-i-czternaste-emerytury-kosztowaly-budzet-juz-46-mld-zl-8234930.html [dostęp: 3.04.2022].
- Ziemiński Z., *Logika praktyczna*, 26. wyd., Warszawa 2004.

Abstract

Tax Psychological Function

The tax psychological function should be distinguished from other tax functions, because taxation shows problems of two opposite interests, although the tax authority should focus on providing budgetary revenue from the imposed tax, on the other hand “by the old tradition, and partly by the selfish human nature, each taxpayer considers the public treasury as an enemy against which one should be defended by all means”. This does not mean, that unequal legal and tax relations should lead to the conflict. Therefore, the tax authority must take into account not only the economic, social and political, but also psychological aspects of the tax. As a result, it can be said that the psychological function is fulfilled when the imposition of the tax is accepted by the taxpayers and they consider paying it as justified. In this context, the psychological function is related to the functions of justice, equality or evenness, equal treatment, classiness, conflictuality, equivalence and the fiscal and budgetary functions such as sufficiency and efficiency, as well as the ability to pay and fiscalism and the socio-economic function of efficiency. However, it should be mentioned that tax law is accepted, mostly if the taxpayers are aware of the consequences of their actions and are supported by the tax authorities in carrying out the obligations imposed on them. The psychological function is therefore also related to another justice and ethics function, namely the ethical function, as well as to technical functions such as legality, protection, permanence, transparency, determinacy and certainty.

Key words: tax, income, solidarity, psychology, society