ISSN 2392-0300 „Civitas et Lex" 2026 / 3(51)
DOI 10.31648/cetl.12617

VARIA

Katarzyna Lewkowicz-Grzegorczyk
Uniwersytet w Białymstoku
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-9060-7812
e-mail: k.grzegorczyk@uwb.edu.pl

Aneta Kargol-Wasiluk
Uniwersytet w Białymstoku
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-1915-2840
e-mail: a.kargol@uwb.edu.pl

SPRAWIEDLIWOŚĆ DYSTRYBUTYWNA I KOMUTATYWNA W SYSTEMIE PODATKOWYM: UJĘCIE TEORETYCZNO-EMPIRYCZNE

Streszczenie: Artykuł został poświęcony analizie sprawiedliwości dystrybutywnej i komutatywnej w systemie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań funkcjonujących w Polsce. Podęto w nim próbę odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu współczesny system podatkowy realizuje obydwie zasady sprawiedliwości oraz jakie napięcia i kompromisy wynikają z ich równoczesnego stosowania. Analiza sprawiedliwości systemów podatkowych nabiera szczególnego znaczenia w odniesieniu do państw, które przeszły proces głębokiej transformacji systemowej. Polska od początku lat 90. XX w. konsekwentnie przebudowywała swój system podatkowy, starając się pogodzić elementy progresywnego opodatkowania dochodów z rozbudowanym systemem podatków pośrednich oraz lokalnych. Z jednej strony wprowadzono mechanizmy mające realizować cele redystrybucyjne, takie jak: progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz system ulg i zwolnień podatkowych. Z drugiej strony istotną rolę w strukturze dochodów publicznych odgrywa podatek od towarów i usług, charakteryzujący się neutralnością i jednolitością stawek, lecz jednocześnie wykazujący cechy regresywności.

Słowa kluczowe: sprawiedliwość podatkowa, John Rawls, Friedrich von Hayek, system podatkowy, podatek dochodowy, podatek VAT

DISTRIBUTIVE AND COMMUTATIVE JUSTICE IN THE TAX SYSTEM: A THEORETICAL AND EMPIRICAL OVERVIEW

Abstract: This article focuses on analysing distributive and commutative justice in the tax system, with a particular emphasis on arrangements in Poland. It attempts to answer the question of the degree to which the modern tax system applies both principles of justice and the conflicts and compromises involved in their application. Analysing the fairness of tax systems is particularly significant in relation to countries that have undergone profound systemic transformation. Since the early 1990s, Poland has consistently restructured its tax system, combining elements of progressive income taxation with an elaborate system of indirect and local

taxes. Redistributive mechanisms have been introduced, such as a progressive personal income tax and a system of allowances and exemptions. However, value added tax plays an important role in the structure of public revenue, characterised by neutrality and unity of rates, yet showing features of regressivity.

Keywords: tax justice, John Rawls, Friedrich von Hayek, tax system, income tax, VAT

Wstęp

System podatkowy stanowi jeden z fundamentalnych elementów architektury finansów publicznych państwa, determinując nie tylko poziom i strukturę dochodów budżetowych, lecz także sposób realizacji celów społecznych i gospodarczych. Poprzez konstrukcję podatków państwo oddziałuje na alokację zasobów, redystrybucję dochodów oraz zachowania podmiotów gospodarczych, a tym samym wpływa na kształt ładu społeczno-ekonomicznego. W tym sensie podatki nie są wyłącznie instrumentem fiskalnym, lecz również narzędziem o wyraźnym charakterze normatywnym, odzwierciedlającym przyjmowaną w danym społeczeństwie koncepcję sprawiedliwości[1].

Problem sprawiedliwości podatkowej od dziesięcioleci zajmuje centralne miejsce w ekonomii normatywnej oraz teorii finansów publicznych. Już w klasycznych rozważaniach Arystotelesa wyróżniono dwa podstawowe wymiary sprawiedliwości: dystrybutywną oraz komutatywną, które – mimo odmiennego kontekstu historycznego – pozostają aktualne także we współczesnych analizach systemów podatkowych[2]. Sprawiedliwość dystrybutywna odnosi się do zasad podziału ciężarów i korzyści w społeczeństwie, akcentując konieczność uwzględnienia różnic w sytuacji ekonomicznej jednostek. W kontekście podatków znajduje ona wyraz przede wszystkim w zasadzie zdolności płatniczej oraz w progresji obciążeń fiskalnych. Z kolei sprawiedliwość komutatywna koncentruje się na równości wymiany i ekwiwalentności świadczeń, co w sferze fiskalnej prowadzi do postulatów neutralności podatkowej, równego traktowania podatników oraz przejrzystości reguł opodatkowania.

Współczesne teorie sprawiedliwości, w szczególności koncepcja sprawiedliwości jako bezstronności zaproponowana przez Johna Rawlsa, nadały nowy wymiar rozważaniom nad redystrybucją dochodów i rolą państwa w korygowaniu nierówności społecznych[3]. Jednocześnie rozwój gospodarek rynkowych, procesy globalizacji oraz rosnąca mobilność kapitału wzmocniły znaczenie argumentów odwołujących się do sprawiedliwości komutatywnej, podkreślających potrzebę

[1] R. Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York 1959, s. 72, 74; R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989, s. 216.

[2] Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, tłum. D. Gromska, Warszawa 1956; tenże, *Etyka nikomachejska*, tłum. i oprac. D. Gromska, Warszawa 2012, s. 158–162 i 162–165; K. Kostro, *Hayek kontra socjalizm. Debata socjalistyczna a rozwój teorii społeczno-ekonomicznych Friedricha von Hayeka*, Warszawa 2001, s. 183–184; F.A. Hayek, *Prawo, legislacja i wolność*, tłum. G. Łuczkiewicz, Warszawa 2020, s. 248.

[3] J. Rawls, *A theory of Justice*, Cambridge 1971, s. 429–430.

prostych, przewidywalnych i neutralnych systemów podatkowych. W rezultacie współczesna polityka fiskalna funkcjonuje w warunkach trwałego napięcia pomiędzy dążeniem do redystrybucji a wymogami efektywności ekonomicznej.

Analiza relacji między sprawiedliwością dystrybutywną a komutatywną w systemie podatkowym nabiera szczególnego znaczenia w odniesieniu do państw, które przeszły proces głębokiej transformacji systemowej. Polska od początku lat 90. XX w. konsekwentnie przebudowywała swój system podatkowy, starając się pogodzić elementy progresywnego opodatkowania dochodów z rozbudowanym systemem podatków pośrednich oraz lokalnych. Z jednej strony wprowadzono mechanizmy mające realizować cele redystrybucyjne, takie jak progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz system ulg i zwolnień podatkowych. Z drugiej strony istotną rolę w strukturze dochodów publicznych odgrywa podatek od towarów i usług, charakteryzujący się neutralnością i jednolitością stawek, lecz jednocześnie wykazujący cechy regresywności[4].

W praktyce prowadzi to do licznych kontrowersji dotyczących rozkładu ciężarów podatkowych pomiędzy różne grupy społeczne. Szczególnie często podnoszone są kwestie relatywnego obciążenia gospodarstw o niższych dochodach przez podatki pośrednie oraz postrzeganego nadmiernego obciążenia klasy średniej w podatku dochodowym. Zjawiska te wskazują, że realizacja sprawiedliwości podatkowej nie polega na prostym wyborze jednej z koncepcji, lecz wymaga świadomego i konsekwentnego projektowania instrumentów fiskalnych w taki sposób, aby minimalizować konflikty pomiędzy celami redystrybucyjnymi a efektywnością systemu.

Celem niniejszego artykułu jest pogłębiona analiza sprawiedliwości dystrybutywnej i komutatywnej w systemie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań funkcjonujących w Polsce. Artykuł podejmuje próbę odpowiedzi na pytanie: w jakim stopniu współczesny system podatkowy realizuje obie zasady sprawiedliwości oraz jakie napięcia i kompromisy wynikają z ich równoczesnego stosowania. Metodologia badawcza obejmuje: (1) studia literaturowe, uwzględniające klasyczne i współczesne prace z zakresu teorii finansów publicznych oraz sprawiedliwości podatkowej; (2) analizę normatywną systemu podatkowego w kontekście zgodności z zasadami sprawiedliwości dystrybutywnej i komutatywnej oraz (3) analizę porównawczą wybranych instrumentów podatkowych w Polsce, w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od towarów i usług oraz podatków lokalnych.

[4] Por. K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2020, nr 12, s. 21n.; OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms-2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

1. Sprawiedliwość jako kategoria ekonomii normatywnej i finansów publicznych

Sprawiedliwość w ekonomii normatywnej nie stanowi pojęcia jednorodnego ani jednoznacznie definiowalnego, lecz jest kategorią wartościującą, silnie osadzoną w określonych założeniach filozoficznych i aksjologicznych. W najogólniejszym ujęciu odnosi się ona do oceny tego, co jest uznawane za „słuszne" lub „sprawiedliwe" w procesie podziału dóbr i obciążeń w społeczeństwie, a zatem do normatywnego wymiaru alokacji zasobów[5]. W przeciwieństwie do analizy pozytywnej, która opisuje skutki określonych rozwiązań fiskalnych, ekonomia normatywna formułuje kryteria oceny tych rozwiązań, co nieuchronnie prowadzi do sporów dotyczących samych podstaw sprawiedliwości[6].

Klasyczne rozróżnienie sprawiedliwości dystrybutywnej i komutatywnej, wywodzące się z myśli Arystotelesa, do dziś pozostaje jednym z głównych punktów odniesienia w analizach systemów podatkowych[7]. Rozróżnienie to nie ma jednak wyłącznie charakteru historycznego, lecz wyznacza dwa odmienne sposoby myślenia o roli państwa i podatków we współczesnej gospodarce rynkowej. Sprawiedliwość dystrybutywna koncentruje się na zasadach podziału ciężarów i korzyści pomiędzy jednostki oraz grupy społeczne, akcentując znaczenie kryteriów takich jak potrzeby, zasługi czy zdolność do ponoszenia obciążeń. W ujęciu fiskalnym prowadzi to do uznania zasady zdolności płatniczej za fundamentalne kryterium sprawiedliwego opodatkowania, co znajduje wyraz w progresywnych podatkach dochodowych oraz rozbudowanych mechanizmach ulg i transferów.

Współczesna teoria sprawiedliwości, w szczególności koncepcja J. Rawlsa, wzmocniła normatywne uzasadnienie redystrybucji, wskazując, że nierówności dochodowe mogą być akceptowalne jedynie wówczas, gdy poprawiają sytuację jednostek najsłabszych ekonomicznie[8]. W literaturze finansów publicznych argument ten bywa interpretowany jako silne uzasadnienie dla progresji podatkowej oraz aktywnej roli państwa w korygowaniu rynkowych rezultatów podziału dochodów. Jednocześnie podejście to spotyka się z krytyką, zwłaszcza ze strony autorów podkreślających negatywne skutki wysokiej redystrybucji dla efektywności ekonomicznej, bodźców do pracy i akumulacji kapitału.

Odmienną perspektywę oferuje sprawiedliwość komutatywna, która koncentruje się na równości wymiany i ekwiwalentności świadczeń. W kontekście systemu podatkowego oznacza to postulat, aby obciążenia fiskalne były nakładane według jednolitych, przejrzystych reguł, a relacja między podatkiem a korzyściami z dóbr publicznych miała możliwie neutralny charakter[9]. W tym ujęciu sprawiedliwość nie polega na redystrybucji, lecz na równości traktowania

[5] R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance*..., s. 216.
[6] M. O'Neill, S. Orr, *Taxation. Philosophical Perspectives*, Oxford 2018, s. 2–3.
[7] Arystoteles, *Metafizyka*, tłum. T. Żeleźnik, Warszawa 2002, s. 172, 345; tenże, *Polityka*, tłum. L. Piotrowicz, Warszawa 2002, s. 136.
[8] J. Rawls, *A Theory of Justice. Revised Edition*, Harvard University Press 2020, s. 119.
[9] R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance*..., s. 221.

podatników oraz ograniczeniu arbitralności władzy fiskalnej. Tak rozumiana sprawiedliwość komutatywna stanowi jedno z normatywnych uzasadnień podatków proporcjonalnych oraz podatków pośrednich, w szczególności podatku od wartości dodanej.

W literaturze przedmiotu podkreśla się jednak, że podejście komutatywne, mimo swojej atrakcyjności z punktu widzenia przejrzystości i prostoty systemu podatkowego, nie jest aksjologicznie neutralne. Neutralność fiskalna oznacza akceptację rynkowego rozkładu dochodów jako punktu wyjścia, co w warunkach znacznych nierówności społecznych może prowadzić do utrwalenia regresywnego charakteru obciążeń podatkowych[10]. Krytycy wskazują, że podatki pośrednie, choć formalnie równe dla wszystkich, w praktyce obciążają relatywnie silniej gospodarstwa o niższych dochodach, co podważa ich społeczną legitymizację.

Z perspektywy finansów publicznych kluczowym problemem nie jest zatem wybór jednej „właściwej" koncepcji sprawiedliwości, lecz określenie relacji pomiędzy sprawiedliwością dystrybutywną a komutatywną w konkretnych warunkach instytucjonalnych i społeczno-gospodarczych. Jak zauważają Joel Slemrod i Jon Bakija, projektowanie systemu podatkowego zawsze wymaga kompromisu pomiędzy efektywnością ekonomiczną, prostotą administracyjną a normatywnymi postulatami sprawiedliwości[11]. Oznacza to, że każda konstrukcja podatkowa implikuje określony wybór aksjologiczny, nawet jeśli nie jest on explicite artykułowany w debacie publicznej.

W praktyce polityki fiskalnej napięcie pomiędzy obiema koncepcjami sprawiedliwości ujawnia się w sposobie konstruowania instrumentów podatkowych. Progresja podatkowa i selektywne ulgi realizują cele sprawiedliwości dystrybutywnej, lecz jednocześnie zwiększają złożoność systemu i mogą prowadzić do zniekształceń zachowań podatników. Z kolei podatki proporcjonalne i pośrednie wzmacniają sprawiedliwość komutatywną, ale kosztem ograniczonej zdolności systemu do korekty nierówności dochodowych. Analiza tych napięć stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań nad funkcjonowaniem współczesnych systemów podatkowych, w tym systemu polskiego, który w szczególny sposób łączy elementy obu podejść.

2. Sprawiedliwość dystrybutywna w systemie podatkowym – ujęcie krytyczne

Sprawiedliwość dystrybutywna zajmuje centralne miejsce w normatywnej analizie systemów podatkowych, jednak jej praktyczna implementacja pozostaje przedmiotem trwałego sporu w literaturze ekonomii finansów publicznych. Dominujące podejście, odwołujące się do zasady zdolności płatniczej, zakłada, że sprawiedliwy system podatkowy powinien różnicować obciążenia fiskalne

[10] J. Pedersen, *Distributive Justice and Taxation*, Routledge 2021, s. 42.

[11] J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves, A Citizen's Guide to the Debate over Taxes,* MIT Press 2008, s. 3, 158n.

w zależności od sytuacji ekonomicznej podatników, co najczęściej prowadzi do progresywnego opodatkowania dochodów[12]. Choć zasada ta bywa traktowana jako normatywnie oczywista, jej konsekwencje ekonomiczne i społeczne są znacznie bardziej ambiwalentne, niż sugeruje to klasyczna argumentacja redystrybucyjna.

W literaturze podkreśla się, że progresja podatkowa stanowi podstawowy instrument realizacji sprawiedliwości dystrybutywnej, gdyż umożliwia redystrybucję dochodów od gospodarstw o wyższych dochodach do grup mniej zamożnych, a tym samym ograniczenie nierówności dochodowych[13]. Jednocześnie badania empiryczne wskazują, że skuteczność progresji w redukcji nierówności zależy nie tylko od formalnej struktury stawek podatkowych, lecz także od szerokości podstawy opodatkowania, skali ulg oraz stopnia unikania i uchylania się od opodatkowania. W wielu państwach OECD obserwuje się zjawisko „pozornej progresji", w której nominalnie progresywny PIT w praktyce traci swój redystrybucyjny charakter wskutek licznych preferencji podatkowych dostępnych głównie dla podatników o wyższych dochodach[14].

Krytycy dystrybutywnego podejścia do opodatkowania wskazują ponadto, że zasada zdolności płatniczej nie oferuje jednoznacznych kryteriów pomiaru „sprawiedliwego" obciążenia. Dochód, majątek czy konsumpcja mogą prowadzić do odmiennych wniosków normatywnych, a wybór konkretnej podstawy opodatkowania ma charakter arbitralny i aksjologiczny[15]. W rezultacie sprawiedliwość dystrybutywna bywa krytykowana jako koncepcja podatna na instrumentalizację polityczną, w której redystrybucja staje się celem samym w sobie, niezależnie od jej kosztów ekonomicznych.

Istotnym punktem sporu jest również wpływ progresywnego opodatkowania na zachowania podatników. Liczne badania wskazują, że wysokie krańcowe stawki podatkowe mogą osłabiać bodźce do pracy, oszczędzania i inwestowania, szczególnie wśród podatników o wysokich kwalifikacjach i mobilnym kapitale ludzkim[16]. Z tej perspektywy sprawiedliwość dystrybutywna, realizowana poprzez intensywną progresję, może prowadzić do paradoksalnego efektu polegającego na ograniczeniu bazy podatkowej, a w dłuższym okresie – do zmniejszenia możliwości finansowania polityki społecznej.

Porównawcze analizy systemów podatkowych wskazują, że kraje OECD różnią się istotnie w sposobie realizacji sprawiedliwości dystrybutywnej. Państwa skandynawskie, charakteryzujące się wysokim poziomem redystrybucji, łączą umiarkowaną progresję PIT z szeroką bazą podatkową i rozbudowanym systemem transferów społecznych finansowanych także z podatków pośrednich. Z kolei kraje anglosaskie częściej ograniczają progresję podatkową, koncentrując się na

---

[12] R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance*..., s. 223.

[13] J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves*..., s. 62.

[14] OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms- 2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

[15] R.M. Bird, O. Oldman, *Taxation in Developing Countries*, London 1990, s. 149.

[16] R.M. Bird and E.M. Zolt, *Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, „UCLA Law Review" 2005, nr 52, s. 1662.

selektywnych transferach adresowanych do najuboższych grup[17]. Porównanie to sugeruje, że skuteczność sprawiedliwości dystrybutywnej zależy nie tyle od samego poziomu progresji, ile od spójności całego systemu fiskalnego.

W kontekście polskiego systemu podatkowego realizacja sprawiedliwości dystrybutywnej napotyka dodatkowe ograniczenia. Z jednej strony formalna progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rosnąca kwota wolna od podatku wzmacniają redystrybucyjny charakter systemu. Z drugiej strony dominująca rola podatków pośrednich w strukturze dochodów budżetowych oraz liczne preferencje podatkowe osłabiają faktyczny efekt redystrybucyjny PIT. W efekcie ciężar realizacji sprawiedliwości dystrybutywnej w dużej mierze przesuwany jest z systemu podatkowego na system transferów społecznych, co rodzi pytania o spójność i efektywność całej polityki fiskalnej.

Podsumowując, sprawiedliwość dystrybutywna pozostaje kluczowym, lecz kontestowanym elementem normatywnej oceny systemów podatkowych. Jej implementacja wymaga nieustannego balansowania pomiędzy celami redystrybucyjnymi a ograniczeniami wynikającymi z efektywności ekonomicznej, mobilności czynników produkcji oraz kosztów administracyjnych. Analiza porównawcza pokazuje, że nie istnieje jeden uniwersalny model sprawiedliwości dystrybutywnej, a jej realizacja zawsze odzwierciedla określone wybory aksjologiczne i instytucjonalne.

3. Sprawiedliwość komutatywna w systemie podatkowym

Sprawiedliwość komutatywna zajmuje szczególne miejsce w normatywnych rozważaniach nad systemem podatkowym, ponieważ oferuje alternatywną wobec redystrybucji wizję sprawiedliwego opodatkowania. Jej rdzeniem jest postulat równego traktowania podatników oraz ekwiwalentności świadczeń, zgodnie z którym obciążenia fiskalne powinny pozostawać w proporcji do wartości dóbr i usług publicznych, z których korzystają jednostki[18]. W odróżnieniu od sprawiedliwości dystrybutywnej, koncentrującej się na korekcie rynkowych rezultatów podziału dochodów, podejście komutatywne zakłada akceptację istniejącego porządku dochodowego jako punktu wyjścia dla konstrukcji systemu podatkowego.

W literaturze ekonomicznej sprawiedliwość komutatywna bywa przedstawiana jako koncepcja normatywnie „minimalistyczna", która ogranicza zakres ingerencji państwa do zapewnienia neutralnych i przejrzystych reguł opodatkowania[19]. Jej zwolennicy argumentują, że prostota i przewidywalność systemu podatkowego wzmacniają jego legitymizację społeczną, redukują koszty administracyjne oraz ograniczają pole do arbitralnych decyzji władzy fiskalnej.

---

[17] OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms- 2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

[18] Arystoteles, *Polityka*, s. 136; R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance*..., s. 221.

[19] R. Bird, O. Oldman, *Taxation in Developing*..., s. 148.

Z tej perspektywy sprawiedliwość polega nie na wyrównywaniu wyników, lecz na równości reguł gry.

Tak rozumiana komutatywność znajduje swoje instytucjonalne odzwierciedlenie przede wszystkim w podatkach proporcjonalnych oraz podatkach pośrednich. Liniowe opodatkowanie dochodów oraz jednolite stawki VAT są uzasadniane jako rozwiązania zapewniające równe traktowanie podatników i neutralność wobec ich decyzji ekonomicznych[20]. W ujęciu normatywnym neutralność ta ma chronić efektywność rynku, ograniczając zniekształcenia alokacyjne oraz negatywne bodźce do pracy, oszczędzania i inwestowania.

Jednakże krytyczna analiza wskazuje, że postulowana neutralność sprawiedliwości komutatywnej ma w dużej mierze charakter pozorny. Równe stawki podatkowe nie oznaczają bowiem równych skutków ekonomicznych dla różnych grup dochodowych. W przypadku podatków pośrednich, w szczególności VAT, jednolita stawka prowadzi do relatywnie wyższego obciążenia gospodarstw domowych o niższych dochodach, które przeznaczają większą część swoich dochodów na konsumpcję dóbr opodatkowanych[21]. W rezultacie formalna równość reguł przekłada się na faktyczną nierówność obciążeń, co podważa społeczną legitymizację komutatywnego modelu opodatkowania.

W tym kontekście sprawiedliwość komutatywna bywa krytykowana jako koncepcja, która – pod pozorem neutralności – reprodukuje istniejące nierówności dochodowe i majątkowe. Akceptacja rynkowego podziału dochodów jako punktu odniesienia oznacza bowiem milczące przyjęcie założeń, że mechanizmy rynkowe są same w sobie sprawiedliwe lub co najmniej normatywnie obojętne. Tymczasem liczne badania wskazują, że rozkład dochodów jest w znacznym stopniu determinowany przez czynniki instytucjonalne, strukturalne i historyczne, a nie wyłącznie przez indywidualne decyzje i produktywność[22].

Porównawcze analizy systemów podatkowych krajów OECD pokazują, że państwa silnie akcentujące sprawiedliwość komutatywną charakteryzują się zazwyczaj większym udziałem podatków pośrednich w strukturze dochodów budżetowych oraz mniejszą progresją podatków dochodowych. Choć rozwiązania te sprzyjają stabilności wpływów fiskalnych i prostocie systemu, to jednocześnie wymagają rozbudowanych mechanizmów kompensacyjnych po stronie wydatków publicznych, aby ograniczyć regresywne skutki opodatkowania[23]. W praktyce oznacza to, że redystrybucja nie znika, lecz zostaje przesunięta z systemu podatkowego do systemu transferów społecznych, co rodzi pytania o spójność i przejrzystość całej polityki fiskalnej.

W odniesieniu do polskiego systemu podatkowego sprawiedliwość komutatywna odgrywa szczególnie istotną rolę ze względu na wysoki udział podatku od towarów i usług w dochodach budżetu państwa oraz względnie ograniczoną

[20] OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms- 2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

[21] J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves*…, s. 214.

[22] R.M. Bird and E.M. Zolt, *Redistribution via Taxation*…, s. 1627–1695.

[23] OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms-2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

progresję PIT. Z jednej strony sprzyja to stabilności fiskalnej i efektywności poboru podatków, z drugiej zaś wzmacnia regresywny charakter obciążeń, co stoi w sprzeczności z deklarowanymi celami polityki społecznej. W tym sensie sprawiedliwość komutatywna nie stanowi neutralnej alternatywy wobec dystrybutywności, lecz raczej konkurencyjny projekt normatywny, którego konsekwencje społeczne wymagają krytycznej oceny.

Podsumowując, sprawiedliwość komutatywna, choć często przedstawiana jako technicznie obiektywna i aksjologicznie neutralna, w rzeczywistości implikuje określony wybór normatywny dotyczący roli państwa i akceptowalnego poziomu nierówności społecznych. Jej konfrontacja ze sprawiedliwością dystrybutywną nie prowadzi do prostego rozstrzygnięcia, lecz ujawnia fundamentalne napięcie pomiędzy efektywnością, przejrzystością a społeczną legitymizacją systemu podatkowego.

4. Ocena systemu podatkowego z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej. Polska vs. kraje UE

Polski system podatkowy, kształtowany od początku lat 90. XX w., jest przykładem próby pogodzenia zasad sprawiedliwości dystrybutywnej i komutatywnej w praktyce fiskalnej. Z jednej strony wprowadzono progresję podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), która ma na celu obciążenie większymi stawkami osób o wyższych dochodach, co realizuje zasadę zdolności płatniczej i funkcję redystrybucyjną systemu. Mechanizmy ulg podatkowych, takich jak kwota wolna od podatku, ulgi na dzieci czy ulgi rehabilitacyjne, również stanowią instrument realizacji sprawiedliwości dystrybutywnej, ponieważ pozwalają uwzględnić indywidualną sytuację materialną podatnika oraz wyrównywać szanse w społeczeństwie[24].

Z drugiej strony, podatek od towarów i usług (VAT) oraz część podatków lokalnych, takich jak podatek od nieruchomości czy część podatku rolnego, realizują zasady sprawiedliwości komutatywnej, koncentrując się na równości obciążeń i ekwiwalentności świadczeń wobec wszystkich uczestników obrotu gospodarczego[25]. VAT jest podatkiem proporcjonalnym od wartości konsumpcji i w dużym stopniu neutralnym wobec decyzji ekonomicznych jednostek, co zwiększa przejrzystość i przewidywalność systemu podatkowego.

Jednakże w praktyce pojawiają się napięcia między tymi dwiema zasadami. Podatki pośrednie, w tym VAT, obciążają proporcjonalnie wszystkich konsumentów, niezależnie od dochodu, co nadaje im charakter regresywny i może

[24] R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance*..., s. 225; OECD, *Tax policy reforms2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms- 2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

[25] J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves*..., s. 214; M. Paździor, T. Wołowiec, *Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne)*, „International Journal of Legal Studies" 2018, nr 2(4), s. 369–389.

nadmiernie obciążać gospodarstwa o niższych dochodach[26]. Z kolei progresja PIT, choć realizuje cele redystrybucyjne, jest czasami postrzegana jako nadmierne obciążenie dla klasy średniej, zwłaszcza w kontekście ograniczonej elastyczności ulg i wysokiej biurokracji administracyjnej[27].

Badania empiryczne dotyczące redystrybucyjnego charakteru podatku VAT w krajach UE oraz w Polsce wskazują na istotną ewolucję zarówno w zakresie wyników badań, jak i stosowanych metod analitycznych. Podczas gdy tradycyjne podejścia klasyfikują podatek VAT jako podatek regresywny, nowsze badania prowadzą do odmiennych wniosków, podważających jednoznaczność tej tezy.

W ujęciu klasycznym regresywność podatku VAT wynika ze stosunkowo wysokiego udziału konsumpcji w budżetach gospodarstw domowych o najniższych dochodach. Badania empiryczne w Polsce wskazują, że w latach 1995–2009 podatek ten szczególnie obciążał grupy najuboższe, zwłaszcza rolników oraz emerytów i rencistów (Dobrowolska i Rogalski 2012)[28]. Tezy te potwierdzają również najnowsze badania Patryka Stawiarskiego (2025), obejmujące lata 2011–2023[29]. Autor wskazuje, że pomimo wzrostu zamożności społeczeństwa i ekspansji transferów socjalnych, regresywność VAT mierzona dochodem rozporządzalnym nadal się utrzymuje, chociaż dysproporcje między grupami kwintylowymi częściowo się wyrównały. W rezultacie najuboższe gospodarstwa domowe nadal ponoszą proporcjonalnie wyższe obciążenia podatkowe niż najbogatsze. Z kolei z badań przeprowadzonych przez OECD (m.in. Thomas 2020; OECD/KIPF 2014) wynika, że podatek VAT wykazuje cechy zbliżone do podatku proporcjonalnego, a niekiedy wręcz lekko progresywnego[30]. Zjawisko to tłumaczy hipoteza dochodu permanentnego tzn. gospodarstwa zamożniejsze oszczędzają większą część swoich wpływów, odsuwając moment opodatkowania do czasu przyszłej konsumpcji. W rezultacie obserwowana w ujęciu rocznym regresywność okazuje się w dużej mierze zjawiskiem statystycznym, a nie strukturalną cechą systemu.

Istotnym zagadnieniem pozostaje również ocena efektywności preferencyjnych stawek VAT jako instrumentu redystrybucji. Analizy przeprowadzone we Włoszech (Lanterna i Liberati 2023) oraz raporty OECD dla 27 państw członkowskich wskazują, że obniżone stawki często nie realizują zakładanych celów społecznych[31]. W ujęciu bezwzględnym największymi beneficjentami

[26] R.M. Bird and E.M. Zolt, *Redistribution via Taxation…*, s. 1627–1695.

[27] Por. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Warszawa 2017, s. 564.

[28] B. Dobrowolska, W.J. Rogalski, *Redystrybucyjne konsekwencje opodatkowania konsumpcji polskich gospodarstw domowych podatkiem VAT według grup społeczno-ekonomicznych w latach 1995–2009*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach" 2013, nr 129, s. 135–144.

[29] P. Stawiarski, *Redistributive Consequences of the Value Added Tax (VAT) in Poland, 2011––2023*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica" 2025, nr 4(373), s. 65–76.

[30] A. Thomas, *Reassessing the regressivity of the VAT*, OECD Taxation Working Papers, OECD Publishing, Paris 2020, nr 49; OECD/KIPF, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, Paris: OECD Publishing 2014, nr 22, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/12/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_g1g4a7fc/9789264224520-en.pdf>, dostęp: 9.01.2026.

[31] F. Lanterna, P. Liberati, *On the Use of Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy*, „Italian Economic Journal" 2023, vol. 10(2), s. 551–584.

takich rozwiązań stają się gospodarstwa zamożniejsze, co wynika z ich wyższego poziomu konsumpcji dóbr objętych preferencjami, potwierdza to również przykład Francji i Niemiec. Jednak badania Ingvila Gaardera (2016) dotyczące Norwegii sugerują, że niższy VAT na żywność może wspierać budżety najuboższych, choć ogólna efektywność fiskalna tego narzędzia pozostaje ograniczona[32].

W rezultacie współczesna teoria finansów publicznych postuluje wyższość bezpośrednich transferów pieniężnych nad mechanizmami pośrednimi. Badania empiryczne przeprowadzone przez Dorę Benedek i in. (2020), Youssefa Benzartiego i in. (2020) oraz Clemensa Fuesta i in. (2024) pokazują, że obniżki stawek podatku VAT nie zawsze są w pełni przenoszone na ceny konsumpcyjne, co ogranicza ich skuteczność redystrybucyjną[33]. W tym kontekście OECD rekomenduje model „neutralnego VAT" oparty na szerokiej bazie i jednolitej stawce, skorelowany z systemem celowanych transferów, uznając go za rozwiązanie bardziej przejrzyste i efektywne. Nowe podejścia metodologiczne oceny redystrybucyjnego charakteru VAT prezentują też badania Corrado Benassiego i Emanuela Randona (2021)[34]. Autorzy tego badania wykazali, że podatek VAT jako pojedynczy instrument może mieć charakter regresywny pomimo tego, że cały system fiskalny, uwzględniający podatki bezpośrednie oraz transfery socjalne, jest progresywny. Oznacza to konieczność analizy podatku VAT w kontekście całego systemu podatkowo-transferowego, a nie indywidualnie.

W szerszej perspektywie empirycznej wyniki badań dla krajów rozwiniętych potwierdzają, że kluczową rolę w redukcji nierówności odgrywają podatki bezpośrednie oraz transfery socjalne. Thomas Piketty, Emmanuel Saez i Gabriel Zucman (2018) oraz Annette Alstadsæter i in. (2019) pokazują, że progresywne opodatkowanie dochodów i majątku istotnie ogranicza nierówności, szczególnie w krajach skandynawskich[35]. Podatek VAT pełni funkcję głównie fiskalną, a jego oddziaływanie redystrybucyjne pozostaje wtórne wobec konstrukcji całego systemu.

W tym kontekście przypadek Polski wpisuje się w ogólne tendencje obserwowane w krajach UE, chociaż zachowuje pewne cechy specyficzne. Polski system podatkowy charakteryzuje się relatywnie wysokim udziałem podatków pośrednich w dochodach publicznych (ponad 40%), co wzmacnia potencjalnie regresywny charakter systemu. Jednocześnie progresywność podatku PIT

---

[32] I. Gaarder, *Who Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Quite Large VAT Reform*, „Journal of Public Economics" 2016, nr 139, s. 48–59.

[33] D. Benedek i in., *Varieties of VAT Pass Through*, „International Tax and Public Finance" 2020, vol. 27, s. 890–930; Y. Benzarti i in., *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*, „Journal of Political Economy" 2020, vol. 128(12), s. 4438–4474; C. Fuest, F. Neumeier and D. Stöhlker, *The pass-through of temporary VAT rate cuts: evidence from German supermarket retail*, „International Tax and Public Finance" 2024, nr 32, s. 51–97.

[34] C. Benassi, E. Randon, *The distribution of the tax burden and the income distribution: theory and empirical evidence*, „Economia Politica" 2021, nr 38, s. 1087–1108.

[35] T. Piketty, E. Saez & G. Zucman, *Distributional national accounts: Methods and estimates for the United States*, „Quarterly Journal of Economics" 2018, nr 133(2), s. 553–609; A. Alstadsæter, N. Johannesen & G. Zucman, *Tax Evasion and Inequality*, „American Economic Review" 2019, nr 109(6), s. 2073–2103.

pozostaje umiarkowana i jest w dużej mierze zależna od zmian instytucjonalnych. Analiza danych dla Polski wskazuje na wyraźne zmiany w funkcji redystrybucyjnej systemu podatkowego po 2016 r. Podniesienie kwoty wolnej od podatku oraz wprowadzenie szerokich transferów socjalnych (np. program Rodzina 500+ oraz podniesieniu wartości tego świadczenia do 800 zł miesięcznie od stycznia 2024 r.) znacząco zwiększyło dochody rozporządzalne gospodarstw o niskich dochodach i przyczyniło się do spadku współczynnika Giniego (z ok. 30,8 w 2015 r. do ok. 26 w 2024 r.)[36]. Oznacza to, że redystrybucja w Polsce jest realizowana głównie poprzez transfery społeczne, a nie konstrukcję podatków pośrednich.

Po 2019 r. obserwuje się pewne osłabienie progresywności podatków dochodowych, związane m.in. z obniżeniem stawek PIT (w październiku 2019 r. obniżono stawkę w I progu podatkowym z 18% na 17%, a od lipca 2022 r. stawkę obniżono do 12%) oraz wprowadzeniem nowych zwolnień (ulga dla młodych, ulga na powrót, ulga dla rodzin 4+, ulga dla pracujących seniorów). Wzrost znaczenia VAT w strukturze dochodów publicznych oraz ograniczona progresja PIT prowadzą do sytuacji, w której ciężar finansowania państwa w większym stopniu spoczywa na konsumpcji niż na dochodach. Najnowsze dane wskazują jednak na częściowe odwrócenie tego trendu, związane z efektem „pełzającej progresji", wynikającym m.in. z braku waloryzacji progów podatkowych[37].

Podsumowując, badania empiryczne dotyczące Polski i krajów UE prowadzą do następujących wniosków. Po pierwsze, regresywność VAT nie jest jednoznaczna i zależy od przyjętej metodologii pomiaru. Po drugie, preferencyjne stawki VAT okazują się mało efektywnym narzędziem redystrybucji. Po trzecie, rzeczywisty wpływ systemu podatkowego na nierówności zależy przede wszystkim od konstrukcji podatków bezpośrednich oraz skali transferów socjalnych. Z perspektywy analizy fiskalnej widać wyraźnie, że pełna realizacja obu zasad sprawiedliwości dystrybutywnej i kumulatywnej wymaga kompromisów i świadomej polityki redystrybucyjnej. W praktyce oznacza to konieczność balansowania między efektywnością systemu podatkowego, neutralnością fiskalną oraz jego funkcją redystrybucyjną. Osiągnięcie optymalnego kompromisu wymaga zarówno elastycznych mechanizmów podatkowych, jak i świadomego projektowania ulg oraz transferów społecznych, które pozwalają minimalizować nierówności dochodowe bez nadmiernego obciążania podatników i zniekształcania decyzji ekonomicznych[38].

---

[36] GUS, *Dochody i warunki życia ludności Polski – raport z badania EU-SILC 2024*, Warszawa 2025, s. 53, <https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5486/6/18/1/dochody_i_warunki_zycia_ludnosci_polski_-_raport_z_badania_eu-silc_2024.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

[37] R. Benecki, S. Dudek, L. Kotecki, *Zagrożenia nadmiernego długu publicznego – edycja 2023*, Warszawa 2023, s. 58.

[38] OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms-2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025; J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves*… .

Wnioski

Analiza systemu podatkowego wskazuje, że współczesne państwa, w tym Polska, starają się realizować jednocześnie funkcję redystrybucyjną i ekwiwalentną obciążeń fiskalnych, jednak żadna z zasad sprawiedliwości nie dominuje całkowicie[39]. Zasada sprawiedliwości dystrybutywnej pozwala na realizację celów społecznych poprzez zmniejszanie nierówności dochodowych, wspieranie grup mniej zamożnych oraz kształtowanie równych szans w społeczeństwie. Wdrażanie progresji podatkowej, ulg i transferów społecznych umożliwia państwu wypełnianie funkcji redystrybucyjnej, co jest kluczowe dla spójności społecznej i legitymizacji systemu podatkowego[40].

Z kolei zasada sprawiedliwości komutatywnej zapewnia neutralność fiskalną, przejrzystość oraz ekwiwalentność świadczeń wobec podatników. Podatki proporcjonalne oraz pośrednie, takie jak VAT, gwarantują równe traktowanie jednostek, minimalizując poczucie dyskryminacji i zwiększając przewidywalność obciążeń[41]. Jednak systemy oparte wyłącznie na zasadzie komutatywnej mogą nie uwzględniać różnic w dochodach, co w praktyce może prowadzić do regresywnego efektu fiskalnego i wzrostu nierówności społecznych[42].

Skuteczny system podatkowy wymaga więc świadomego balansowania obu zasad, uwzględniającego zarówno kontekst ekonomiczny, jak i społeczny. Polska polityka podatkowa, wprowadzająca progresję PIT, mechanizmy ulg i transfery społeczne obok neutralnych podatków pośrednich i lokalnych, stanowi przykład kompromisu między sprawiedliwością dystrybutywną a komutatywną. Takie podejście umożliwia jednoczesne wspieranie sprawiedliwości społecznej i efektywności ekonomicznej, chociaż w praktyce wymaga ciągłego monitorowania i dostosowywania instrumentów fiskalnych do zmieniających się warunków gospodarczych i społecznych[43].

W literaturze przedmiotu oraz badaniach empirycznych brakuje kompleksowych analiz dotyczących rozpatrywanej problematyki w odniesieniu do polskiego systemu podatkowego. Wskazane jest zatem pogłębienie badań nad relacją między sprawiedliwością dystrybutywną a komutatywną w polskim systemie podatkowym, w szczególności w obszarze podatków lokalnych oraz podatku VAT. Uzupełnienie to pozwoliłoby lepiej uchwycić zarówno teoretyczne, jak i empiryczne implikacje obu podejść do sprawiedliwości podatkowej.

---

[39] Por. J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves*... .

[40] A. Atkinson, *Social justice and public policy*, MIT Press, Cambridge 1983, s. 203; por. R. Musgrave, *The Theory of Public Finance*...; R. Bird, O. Oldman, *Taxation in Developing Countries*...

[41] OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms-2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

[42] R.M. Bird & E.M. Zolt, *Redistribution via Taxation*..., s. 1627–1695.

[43] J. Slemrod, J. Bakija, *Taxing ourselves*...; OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms-2022_7bdd91bc/067c593d- en.pdf>, dostęp: 19.12.2025; S. Owsiak, *Finanse publiczne*... .

BIBLIOGRAFIA

Alstadsæter A., Johannesen N. & Zucman G., *Tax Evasion and Inequality*, „American Economic Review" 2019, nr 109(6), s. 2073–2103.

Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, tłum. i oprac. D. Gromska, Warszawa 2012.

Arystoteles, *Metafizyka*, tłum. T. Żeleźnik, Warszawa 2002.

Arystoteles, *Polityka*, tłum. D. Gromska, Warszawa 2002.

Atkinson A., *Social justice and public policy*, MIT Press, Cambridge 1983.

Benassi C., Randon E., *The distribution of the tax burden and the income distribution: theory and empirical evidence*, „Economia Politica" 2021, 38, s. 1087–1108.

Benecki R., Dudek S., Kotecki L., *Zagrożenia nadmiernego długu publicznego – edycja 2023*, Warszawa 2023.

Benedek D. i in., *Varieties of VAT Pass Through*, „International Tax and Public" 2020, vol. 4(27), nr 5, s. 890–930.

Benzarti Y. & Carloni D. & Harju J. & Kosonen T., *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value – Added Taxes*, „Journal of Political Economy" 2020, vol. 128(12), s. 4438–4474.

Bird R.M, Oldman O., *Taxation in Developing Countries*, London 1990.

Bird R.M. and Zolt E.M., *Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, „UCLA Law Review" 2005, nr 52.

Dobrowolska B., Rogalski W.J., *Redystrybucyjne konsekwencje opodatkowania konsumpcji polskich gospodarstw domowych podatkiem VAT według grup społeczno-ekonomicznych w latach 1995–2009*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach" 2013, nr 129, s. 135–144.

Fuest C., Neumeier F. i Stöhlker D., *The pass-through of temporary VAT rate cuts: evidence from German supermarket retail*, „International Tax and Public Finance" 2024, nr. 32, s. 51–97.

Gaarder I., *Who Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Quite Large VAT Reform*, „Journal of Public Economics" 2016, nr 139, s. 48–59.

GUS, *Dochody i warunki życia ludności Polski – raport z badania EU-SILC 2024*, Warszawa 2025, <https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5486/6/18/1/dochody_i_warunki_zycia_ludnosci_polski_-_raport_z_badania_eu-silc_2024.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

Hayek F.A., *Prawo, legislacja i wolność*, tłum. G. Łuczkiewicz, Warszawa 2020.

Kostro K., *Hayek kontra socjalizm. Debata socjalistyczna a rozwój teorii społeczno-ekonomicznych Friedricha von Hayeka*, Warszawa 2001.

Lanterna F., Liberati P., *On the Use of Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy*, „Italian Economic Journal" 2023, vol. 10(2), s. 551–584.

Musgrave R., *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York 1959.

Musgrave R., Musgrave P., *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989.

O'Neill M., Orr S., *Taxation. Philosophical Perspectives*, Oxford 2018.

OECD, *Tax policy reforms 2022*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-policy-reforms-2022_7bdd91bc/067c593d-en.pdf>, dostęp: 19.12.2025.

OECD/KIPF, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies 2014 No. 22. Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/12/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_g1g4a7fc/9789264224520-en.pdf>, dostęp: 09.01.2026.

Owsiak S., *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Warszawa 2017.

Paździor M., Wołowiec T., *Opodatkowanie nieruchomości a zasada sprawiedliwości podatkowej (wybrane problemy teoretyczne)*, „International Journal of Legal Studies" 2018, nr 2(4), s. 369–389.

Pedersen J., *Distributive Justice and Taxation*, Routledge 2021.

Piketty T., *Capital in the twenty-first century*, Harvard University Press 2014.

Piketty T., Saez E., Zucman G., *Distributional national accounts: Methods and estimates for the United States*, „Quarterly Journal of Economics" 2018, nr 133(2), s. 553–609.

Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2020, nr 12, s. 20–24.

Rawls J., *A theory of Justice*, Cambridge 1971.
Rawls J., *A Theory of Justice. Revised Edition*, Harvard University Press 2020.
Saez E. & Zucman G., *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*, W.W. Norton & Company 2019.
Slemrod J., Bakija J., *Taxing ourselves. A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*, MIT Press 2008.
Stawiarski P., *Redistributive Consequences of the Value Added Tax (VAT) in Poland, 2011–2023*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica" 2025, nr 4(373), s. 65–76.
Thomas A., *Reassessing the regressivity of the VAT*, OECD Taxation Working Papers, OECD Publishing, Paris 2020, nr 49, dostęp: 09.01.2026.
<https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ilc_di12/default/table?lang=en>, dostęp: 19.12.2025.