

Konstytucyjny obowiązek płacenia podatków a spójność aksjologiczna

Constitutional Obligation to Pay Taxes and Axiological Integrity

The author's purpose is to analyze the relationship between the public value of integrity and the constitutional obligation to pay taxes. The research problem boils down to the answer to the question of whether the constitutional obligation to pay taxes strengthens the integrity value.

Considering the nature of the research and its purpose, two main research methods were used. First, the author used dogmatic and legal methods to determine the content of Article 84 of the Polish Constitution, its analysis and interpretation. Second, taking into consideration the fact that verification of the research hypothesis required methods different from strict legal analysis, the author used sociological qualitative research in the form of interviews.

The author has enabled to positively partially verify the article hypothesis and state that the expressed in Article 84 of the Polish Constitution obligation strengthens such values as honesty, conscience, and morality, which are within the integrity value. However, compliance of integrity involves the need to take care of the quality of tax law.

Ewa Lotko

*doktor nauk prawnych
Uniwersytet w Białymstoku*

ORCID – 0000-0001-6847-8308

e-mail: e.lotko@uwb.edu.pl

Słowa kluczowe:
konstytucja, obowiązek podatkowy,
podatek, spójność aksjologiczna,
wartości publiczne

Key words:
constitution, tax obligation, tax, integrity,
public values

<https://doi.org/10.36128/priw.vi38.153>

1. Wstęp

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej¹ zawiera katalog zasad, jakie mają zastosowanie do osób podlegających polskiemu prawu. Przestrzeganie ich wymagane jest zarówno od organów administracji publicznej, przedstawicieli władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej, jak i od obywateli². W rozdziale II ustawy zasadniczej, oprócz katalogu wolności i praw obywatela gwarantujących

- 1 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej: Konstytucja RP (Dz. U. poz. 483 z późn. zm.).
- 2 Rafał Bernat, „Konstytucyjny nakaz ponoszenia ciężaru podatku – wybrane zagadnienia”,

nienaruszalne przywileje, ustawodawca określił także konstytucyjne obowiązki, które są przejawem wyznaczenia granicy praw jednostki w relacji obywatel-państwo³. Obok obowiązków przestrzegania prawa, obrony granic kraju czy dbałości o stan środowiska naturalnego uregulowany jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Z art. 84 Konstytucji RP w brzmieniu: „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie” wynika powszechność obowiązku utrzymywania państwa i podtrzymywania jego funkcji przez wszystkich, którzy korzystają z dóbr publicznych oferowanych przez Rzeczpospolitą Polską⁴.

Wynikający z Konstytucji RP obowiązek płacenia podatków w demokratycznym państwie prawa należy traktować jako formę rozwijania i realizowania konstytucyjnej zasady dobra wspólnego, której podstawowym celem jest integralny rozwój jednostki w społeczeństwie⁵. Zasada dobra wspólnego może być realizowana dwojako. Po pierwsze, poprzez zasady systemu podatkowego, które są akceptowane i przyjmowane przez podatników. Po drugie, poprzez uwarunkowania moralne wywodzące się z etyki chrześcijańskiej, w świetle której państwo jest nadrzędną organizacją zbiorowego życia ludzi, realizującą podstawowe potrzeby niezbędne do życia i rozwoju zarówno indywidualnego, jak i grupowego⁶. Prawidłowe więc funkcjonowanie państwa i powszechny dostęp obywateli do świadczeń i usług publicznych możliwy jest dzięki zapewnieniu właściwego poziomu dochodów budżetowych. Zatem państwo stara się podejmować różne inicjatywy mające wpływ na poprawę dyscypliny podatkowej. Mogą to być działania polegające np. na uszczelnieniu systemu podatkowego⁷ albo na zwiększeniu stawek

Acta Iuris Stetinensis, nr 3 (23) (2018): 36-37. <https://DOI:10.18276/ais.2018.23-02>.

- 3 Tomasz Bojkowski, „Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika”, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z. 3 (2004): 125.
- 4 Teresa Dębowska-Romanowska. *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną* (Warszawa: C. H. Beck, 2010), 123.
- 5 Marek Piechowiak, *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego* (Warszawa: Biuro Trybunału Konstytucyjnego, 2012), 441.
- 6 Bogdan Nogalski, Janusz Śniadecki, „Moralny aspekt podatków i doradztwa podatkowego w świetle współczesnej wykładni etyki”, [w:] *Etyka a podatki i doradztwo podatkowe*, red. Henryk Ćwilkiński, Barbara Kubska-Maciejowicz, Zbigniew Godecki (Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, 2006), 30.
- 7 Działania mające na celu zwiększenie dyscypliny podatkowej podjęto w 2017 r. w Polsce m.in. poprzez wdrożenie systemu teleinformatycz-

podatkowych. Z racji, że podatek jest świadczeniem pieniężnym i przymusowym, o czym świadczy definicja zawarta w art. 6 ustawy Ordynacja podatkowa⁸, jest on nakładanym na podatnika ciężarem ekonomicznym, który ingeruje w jego stosunki majątkowe. Im ingerencja jest większa, tym większe może być przekonanie podatnika o niesprawiedliwości i niesłuszności opodatkowania, wyrażające się sprzeciwem wobec płacenia podatków. Sprzeciw ten może przejawiać się w buncie przeciwko płaceniu podatków czy szukaniu niezgodnych z prawem rozwiązań zmierzających do uchylenia się od jego zapłaty lub wykorzystywaniu legalnych instrumentów prawnych w celu zmniejszenia lub uniknięcia należnego podatku⁹.

Zjawisko obejścia obowiązku podatkowego było także przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału Konstytucyjnego (TK), który w jednym z wyroków¹⁰ podkreślał konieczność jednoznacznego rozróżnienia pomiędzy sytuacją „unikania opodatkowania” a sytuacją „uchylania się od opodatkowania”. Zdaniem TK z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia, kiedy podatnik podejmuje czynności prawne zgodne z prawem, natomiast uchylanie się od opodatkowania mieści w sobie element nielegalności, który wiąże się z naruszeniem obowiązujących przepisów. Dlatego też jedynie w przypadku unikania opodatkowania rozważyć można problem wyznaczania przez prawodawcę granic swobody podatnika w podejmowania tego rodzaju legalnych działań¹¹. Podstawową przyczyną stosowania regulacji w zakresie zapobieżenia

nego i mechanizmu analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków; wprowadzenie modelu podzielonej płatności; utworzenie systemu monitorowania drogowego przewozu towarów; wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; uszczelnieniu systemu podatków pochodowych; uszczelnieniu systemu podatku od towarów i usług. Więcej na ten temat w: Rada Ministrów, Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2017-2020, Warszawa 2017, 67 i n.

- 8 Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), podatek jest świadczeniem publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym, bezwrotnym oraz pieniężnym wpłacanym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy.
- 9 Szerzej na ten temat: Marek Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym* (Toruń: Dom Organizatora, 2001).
- 10 Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41), uznano w nim podatkową klauzulę antyabuzywną za niezgodną z konstytucją.
- 11 Dominika Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzenie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawa* (Łódź:

obejściu obowiązków podatkowych jest istnienie luk normatywnych w prawie podatkowym. Wyróżnić można dwa rodzaje luk: konstrukcyjne oraz aksjologiczne. Luki konstrukcyjne występują, gdy „przepisy nie zawierają norm prawnych niezbędnych do rekonstrukcji określonej sytuacji prawnej”¹². Z kolei luki aksjologiczne polegać będą na braku „uregulowań prawnych, które nie są co prawda niezbędne do funkcjonowania instytucji prawnej (tak jak ma to miejsce w przypadku luki konstrukcyjnej), ale – zdaniem interpretatora – brak jest przepisów, które nadawałyby tej instytucji kształt respektujący określone wartości, jakie powinny cechować dobre prawo”¹³. W takiej sytuacji brak regulacji prawnej stwarza strefę wolną od opodatkowania, z której mogą korzystać podatnicy¹⁴. Działania podatnika w zakresie poszukiwania korzystnych rozwiązań podatkowych, choć nie zawsze zgodnych z prawem, są zjawiskiem złożonym, a to że podatnik się na nie decyduje, może mieć uwarunkowania ekonomiczne, społeczne, psychologiczne oraz moralne¹⁵. Ocena sprawiedliwego i równego opodatkowania może wpływać pozytywnie lub negatywnie na wywiązywanie się przez podatnika z obowiązków podatkowych, jak i wzmacniać lub osłabiać jego „moralność podatkową”, która wiąże się z wartościowaniem i oceną, której następstwem jest ukształtowanie postawy wobec płacenia podatków¹⁶. Płacenie podatków przez obywateli jest spełnianiem obowiązku wobec państwa i społeczeństwa, a uchylanie się od niego należy traktować jako zachowanie wysoce niemoralne i sprzeczne z katalogiem wartości publicznych, w szczególności z wartością, jaką jest spójność aksjologiczna.

Celem artykułu jest analiza relacji pomiędzy wartością publiczną, jaką jest spójność aksjologiczna, a konstytucyjnym obowiązkiem płacenia podatków. Postawiony w opracowaniu problem badawczy sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy konstytucyjny obowiązek płacenia podatków wzmacnia wartość publiczną, jaką jest spójność aksjologiczna? Zgodnie

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2020), 154.

- 12 Bogumił Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego* (Gdańsk: ODDK, 2002), 66.
- 13 Ibidem, 67
- 14 Za Łukawska-Białogłowska, „Wprowadzenie klauzuli”, 119.
- 15 Andrzej Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej* (Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2001), 82; Andrzej Gomułowicz, „Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny*, z. 3 (1989): 54.
- 16 Andrzej Gomułowicz, „Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy”, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki (Poznań: Uniwersytet im. Adama Mickiewicza, 2003), 367.

z przyjętą hipotezą konstytucyjny obowiązek płacenia podatków wzmacnia takie wartości, jak uczciwość, świadomość, moralność, będące wartościami sąsiadującymi ze spójności aksjologiczną.

Dążąc do obiektywizmu naukowego, mając na uwadze interdyscyplinarny charakter powziętych badań oraz realizację celu badawczego, w artykule wykorzystano dwie metody badawcze. Po pierwsze, zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, która posłużyła ustaleniu treści obowiązującego prawa, jego analizie i wykładni. Za pomocą tej metody dokonano interpretacji treści art. 84 Konstytucji RP. Metoda dogmatyczna nie jest wystarczająca dla zweryfikowania hipotezy badawczej, zatem wymaga ona uzupełnienia o socjologiczne badania jakościowe (w formie wywiadów), które pozwolą na dokonanie oceny obywatelskiego obowiązku płacenia podatków. Skonstruowano kwestionariusz pytań, na podstawie którego przeprowadzono pół-ustrukturyzowane, pogłębione wywiady indywidualne (w okresie od lipca do września 2019 roku) z podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą. Łącznie przeprowadzono 4 wywiady, z których każdy trwał ok. 60 minut. Ich pisemnej transkrypcji dokonano na podstawie nagrań dokonanych za zgodą respondentów.

2. Wartości publiczne na płaszczyźnie prawa

Poszukując katalogu wartości publicznych na płaszczyźnie prawnej, należałoby zacząć w pierwszej kolejności od syntetycznego omówienia pojęć „aksjologia” i „wartość”, aby kolejno móc ustalić miejsce aksjologii w naukach prawnych.

Termin „aksjologia” (od gr. *αξία* – wartość) po raz pierwszy został użyty na przełomie XIX i XX wieku w pracach Paula Lapiego i Eduarda von Hartmanna. Jako samodzielną naukę wyodrębnioną z filozofii podzielić można ją na ogólną i szczegółową. Aksjologia ogólna, zwana filozofią wartości, zajmuje się problemami dotyczącymi wszystkich wartości, poszukując cech wspólnych oraz zależności kierujących światem wartości. Jest dyscypliną, dzięki której da się wyróżnić typy wartości, hierarchię i ich rolę w życiu człowieka. Z kolei z aksjologią szczegółową w całości lub części powiązane są różne dyscypliny naukowe z zakresu nauk społecznych oraz humanistycznych czy ekonomicznych¹⁷. Aksjologia zmierza do odpowiedzi na dwa podstawowe pytania: co to jest dobro? i co jest dobre? Odpowiedź na pierwsze pytanie koncentruje się wokół definicji i teorii wartości, aby w konsekwencji ustalić znaczenie wartości i móc je opisać. Odpowiedź na drugie pytanie opiera się na systematyzacji i hierarchizacji wartości, niezbędnych do określenia porządku wartości. Aksjologia posiada zatem sferę teoretyczną i oceniającą,

17 Tomasz Barankiewicz, „Aksjologiczna problematyka prawa” *Roczniki Nauk Prawnych*, tom XIV, z. 1 (2004): 46-52.

a jej głównym zadaniem jest przedstawienie uporządkowanej listy wartości¹⁸. Z kolei termin „wartość” pojawił się w XIX wieku jako synonim słowa „dobro” i został rozpowszechniony dzięki ekonomicznej doktrynie Adama Smitha, który użył terminu „wartość” (ang. *value*) do opisu procesu pracy, płacy, zysku oraz tworzenia, podziału i wymiany kapitału¹⁹.

Z uwagi, że termin „wartość” jest dość wieloznaczny, a przez to używany w różnych kontekstach, niezbędna jest jego klasyfikacja i próba ustalenia hierarchii poszczególnych wartości. Przykładowo za Władysławem Tatarkiewiczem przyjąć można następujący porządek wartości²⁰: 1. Wartości moralne – uczciwość i dobroć jako dwie podstawowe wartości. 2. Wartości poznawcze (intelektualne) – prawda i twórczość. 3. Wartości estetyczne (przeżycia estetyczne) – piękno. 4. Wartości hedoniczne (uczuciowe) – przyjemność. 5. Wartości witalne – życie, zdrowie, uroda. Inną klasyfikacją wartości jest rozróżnienie na wartości końcowe (ostateczne) i wartości instrumentalne. Wartość ostateczna jest celem do osiągnięcia, zaś wartość instrumentalna jest metodą do osiągnięcia wartości ostatecznej. Są jednakże sytuacje, kiedy dana wartość może mieć zarówno charakter wartości ostatecznej, jak i instrumentalnej²¹. Przykładowo w kontekście celu niniejszego artykułu wartości moralne mogą być uznane zarówno za wartość samą w sobie, jak i mogą być instrumentem dążenia do realizacji obowiązku płacenia podatku.

Przechodząc na płaszczyznę nauk o administracji publicznej, nauk o zarządzaniu publicznym i nauk politycznych, jako że to na gruncie tych nauk zaczęto dostrzegać rolę wartości, termin „wartości publiczne” na stałe wpisał się do nauk badających funkcjonowanie sektora publicznego. Wartości publiczne odgrywają szczególną rolę w procesie określania rzeczywistych potrzeb społecznych, realizowanych poprzez politykę finansową, przechodząc od koncepcji tradycyjnego modelu administracji publicznej, opartej na biurokracji poprzez model New Public Management, którego filarem jest współdecydowanie, po koncepcję zarządzania wartością publiczną. Pojęcie wartości publicznej zostało wprowadzone przez M. H. Moore’a, według którego

18 Ryszard Wiśniewski, „Podstawy aksjologii Władysława Tatarkiewicza”, [w:] *Człowiek i wartości moralne. Studia z dziejów niezależnej myśli etycznej*, red. Zdzisław J. Czarnecki, Stanisław Soldenhoff (Lublin: Wydawnictwo Lubelskie, 1989), 291-292.

19 Barankiewicz, *Aksjologiczna problematyka prawa*, 47.

20 Wiśniewski, „Podstawy aksjologii Władysława Tatarkiewicza”, 303.

21 Urszula K. Zawadzka-Pąk, *Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne* (Białystok: Temida 2, 2019), 77.

powinna ona służyć ocenie efektów pracy sektora publicznego²², który bez odpowiednio zabezpieczonych środków publicznych nie jest w stanie skutecznie realizować swoich funkcji. Paradygmat zarządzania publicznego oparty na wartościach publicznych wymaga zarówno zrozumienia interesu publicznego utożsamianego z dobrem publicznym, jak i z podejmowaniem wszelkich działań w sferze publicznej służących obywatelom. Choć nauki prawne nie posługują się powszechnie stosowanym w naukach o administracji publicznej oraz w naukach o zarządzaniu terminem „wartości publicznych”, to, jak uważa Tomasz Barankiewicz, coraz częściej podejmowane jest w nich zagadnienie wartości, pomimo że aksjologia prawa nie została jak dotąd uznana za wyodrębnioną dyscyplinę badawczą²³. Podejmując więc próbę przeniesienia na grunt nauk prawnych terminu „wartości publiczne”, należy uwzględnić, że sfery aksjologii dotyczy wymóg racjonalności prawodawcy²⁴. Prawodawca jest prawodawcą racjonalnym, jeżeli wiedza, na której się opiera, jest niesprzeczna i ma charakter systemowy²⁵, a podejmowane działania zmierzają w kierunku osiągnięcia ustanowionej normą prawną stanu rzeczy, który znajduje uzasadnienie najczęściej w preambule, określającej cele dla których dany zbiór norm prawnych został ustanowiony²⁶. Szczególnego znaczenia zatem nabiera cel, jaki przyświeca prawodawcy konstruującemu normy prawne, więc dla ustalenia znaczeń konieczna jest wiedza o jego intencjach²⁷. Zważywszy na obowiązki konstytucyjne (w tym podatkowe) obywateli względem państwa i wartości, którym przyświeca realizacja tychże obowiązków, celem prawodawcy racjonalnego jest zapewnienie szeroko pojętego bezpieczeństwa wszystkich osób pozostających pod jurysdykcją Rzeczypospolitej. Zakładając zarazem, że system prawa, będąc złożonym mechanizmem służącym określönemu

-
- 22 Grażyna Musialik, Rafał Musialik, „Kreacja wartości publicznej” *Współczesne Zarządzanie*, nr 2 (2013): 143.
- 23 Barankiewicz, *Aksjologiczna problematyka prawa*, 51-52.
- 24 Koncepcja racjonalnego prawodawcy uznawana jest za wyjątkowość polskiej doktryny prawnej oraz orzecznictwa, nieznajdującej na taką skalę potwierdzenia w światowej myśli prawniczej. Szerzej: Lech Morawski, „Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm” *Państwo i Prawo*, nr 11 (2000): 31.
- 25 Jerzy Wróblewski, „Wybrane zagadnienia metodologiczne dogmatyki prawa”, [w:] *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa. Materiały z sesji naukowej*, red. Jerzy Wróblewski (Wrocław: Ossolineum, 1982), 135.
- 26 Leszek Nowak, *Próba metodologicznej charakterystyki prawoznawstwa* (Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, 1968), 135.
- 27 Zygmunt Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2013), 44-45.

rodzajowi zachowań oraz kontroli, opiera się w niezbędnym zakresie na społecznie akceptowanych wartościach i aksjologii. Biorąc pod uwagę zarówno nadrzędność wartości przyjętych w ustawie zasadniczej, jak i to, że racjonalny prawodawca, będąc racjonalnym aksjologiem, respektuje określone wartości²⁸, przyjętą należy założenie o spójności i niesprzeczności norm zawartych w konstytucji, której interpretacja stwarza instrumenty do uzyskiwania spójności aksjologicznej norm gwarantujących bezpieczeństwo prawne jednostek oraz sprawiedliwość podejmowanych wobec nich rozstrzygnięć.²⁹ Marzena Kordela wyodrębniła trzy kategorie wartości, którymi kieruje się racjonalny prawodawca w procesie tworzenia prawa, tj. wartości prawne, wartości odesłania i wartości uniwersalne³⁰. Przyjmując więc za zasadne utożsamienie pojęcia i katalogu wartości publicznych na gruncie nauk prawnych z wartościami przypisywanymi racjonalnemu prawodawcy³¹, w kontekście niniejszego artykułu uznano, że szczególnym rodzajem wartości prawa są wartości konstytucyjne, które, będąc powszechnie akceptowanymi przez społeczeństwo, znajdują swoje odzwierciedlenie w określonych w społeczeństwie formach instytucjonalnych³² oraz wartości uniwersalne (ogólnoludzkie), należące do kategorii tzw. moralności publicznej. Wszystkie grupy wartości pozostają we wzajemnym oddziaływaniu, będąc otoczone pasem wartości uniwersalnych³³.

Punktem wyjścia do ustalenia wartości publicznych istotnych dla prawa stają się wartości uniwersalne. Za najbardziej uniwersalny, rzetelny i odpowiedni w kontekście obowiązku płacenia podatków, należy uznać tzw. katalog centralnych wartości publicznych, zaproponowany przez Torbena B. Jørgensena i Barry'ego Bozemana³⁴. W katalogu tym znajdują się wartości o dużej liczbie powiązanych wartości, do którego należą: godność człowieka, zrównoważony rozwój, zaangażowanie obywateli, otwartość, tajemnica, kompromis, spójność aksjologiczna, trwałość i elastyczność. O wyborze zestawienia świadczy zarówno jego kompleksowy charakter, jak i to, że

28 Zawadzka-Pąk, *Ochrona dobra wspólnego*, 81.

29 Maciej Gutowski, Piotr Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji* (Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2017), 226.

30 Marzena Kordela, „Aksjologia źródeł prawa” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z. 2 (2016): 15-18.

31 Zawadzka-Pąk, *Ochrona dobra wspólnego*, 82.

32 Zygmunt Ziemiński, *Wartości konstytucyjne* (Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 1993), 26.

33 Kordela, „Aksjologia źródeł prawa”, 17-18.

34 Torben B. Jørgensen, Barry Bozeman, „Public Values: An Inventory” *Administration & Society*, nr 3 (2007): 354-381. <https://doi.org/10.1177/0095399707300703>.

został stworzony na podstawie obszernych badań przedmiotu, obejmujących 230 artykułów naukowych opublikowanych w latach 1990-2003. Za jego wyborem przemawia także fakt, że poszczególnym centralnym wartościom publicznym autorzy katalogu przyporządkowali wartości sąsiadujące oraz współwystępujące, ułatwiając w ten sposób zrozumienie znaczenia wartości centralnych³⁵. Ze względu na przyjęty w artykule wąski obszar badawczy podjęto się próby zbadania jednej wartości publicznej, jaką jest spójność aksjologiczna. Zdolność państwa do finansowania konstytucyjnie zagwarantowanych zadań społecznych możliwa jest w znacznej mierze dzięki odpowiednio zorganizowanemu, opartemu na wartościach, systemowi prawa podatkowego³⁶. Zdaniem autorki, spójność aksjologiczna jest jedną z najważniejszych wartości w kontekście realizacji obowiązku podatkowego, określonego wprost w art. 84 Konstytucji.

3. Konstytucyjny obowiązek płacenia podatków – analiza art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Zgodnie z definicją słowa „obowiązek” rozumieć należy „skierowany do jednostki nakaz lub zakaz określonego zachowania się w danej sytuacji”³⁷. Na gruncie prawa powyższy nakaz lub zakaz wyrażony będzie za pomocą normy prawnej, która określa zachowanie danego podmiotu. Określając zakres podmiotowy obowiązków konstytucyjnych, wskazuje się na obowiązki podmiotów określonych w sposób uniwersalny jako obowiązki człowieka oraz obowiązki podmiotów wynikające z posiadanego obywatelstwa jako obowiązki obywatela³⁸. Obowiązki konstytucyjne są zarówno osobiste, jak i majątkowe, dotyczą zarówno działań obligatoryjnych, jak i powstrzymywania się od działania, mogą być wykonywane zarówno samowolnie, jak i potrzebować konkretyzacji ustawowej. Przepisy ustawy zasadniczej mają zastosowanie zarówno w ogólności do statusu jednostki, jak i jej relacji z państwem, uwzględniają konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalności, równości oraz różnych obowiązków, w tym powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych.

Przedmiotem konstytucyjnego obowiązku uregulowanego w art. 84 jest ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Zanim jednak analizie poddany zostanie obowiązek podatkowym, odnieść się należy

35 Za Zawadzka-Pąk, *Ochrona dobra wspólnego*, 167.

36 Ryszard Mastalski, „Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego”, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. Mirosław Wyrzykowski (Warszawa: Instytut Spraw Publicznych, 2001), 160.

37 *Słownik języka polskiego*, t. II, red. Mieczysław Szymczak (Warszawa: PWN, 1999), 399.

38 Marek Zubik, „Podmioty konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków” *Przegląd Legislacyjny*, nr 2 (2007): 29.

do pojęć o największym stopniu ogólności, czyli ciężaru i świadczenia publicznego. W trakcie prac nad konstytucją w Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego (KKZN) podkreślano, że wśród ciężarów i świadczeń publicznych najważniejszą rolę odgrywają podatki, dlatego też im należy poświęcić regulację konstytucyjną. Postulowano także, aby regulacja, stanowiąca obecną normę wyrażoną w art. 84 Konstytucji RP, umieszczona została w części poświęconej podatkom i budżecie³⁹. Ostatecznie KKZN uznała o pozostawieniu tego przepisu w rozdziale o obowiązkach obywatelskich, rezygnując jednocześnie z wyraźnego powiązania ciężarów i świadczeń publicznych z dbaniem o dobro wspólne⁴⁰. Podczas prac w KKZN zastanawiano się nad relacją „ciężarów publicznych” do „świadczeń publicznych”, uznając, że są to pojęcia odnoszące się do różnych świadczeń, wskazując przy tym, że w potocznym brzmieniu słowa „świadczenia” są mniej uciążliwe niż ciężary⁴¹. Ostatecznie KKZN uznała za „ciężary” świadczenia ponoszone w naturze, zaś za „świadczenia publiczne” świadczenia pieniężne, w tym podatki i inne daniny publiczne⁴². Za powszechnością przyjętego w art. 84 Konstytucji RP obowiązku przemawia sformułowanie „każdy”, zatem każdy, kto korzysta z dóbr i usług oferowanych przez Rzeczpospolitą Polską, powinien być fizycznie i psychicznie przygotowany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych niezbędnych do utrzymania i funkcjonowania państwa. Powinna więc być to gotowość przede wszystkim do ponoszenia ciężarów i świadczeń stałych i powtarzalnych, nie tylko okazjonalnych⁴³.

Przepis art. 84 Konstytucji RP sam z siebie nie określa obowiązku konkretnego świadczenia ani też nie zawiera nakazu skierowanego bezpośrednio do jednostki. W przepisie określone zostały ogólne ramy powszechnej powinności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które wymagają określenia przez ustawodawcę prawnych możliwości wywiązywania się ze skonkretyzowanych obowiązków daninowych przez odpowiednie regulacje

39 Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego, nr 17 (1995).

40 Teresa Dębowska-Romanowska, Tomasz Nowak, „Komentarz do art. 84 Konstytucji RP”, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, Komentarz art. 1-86, red. Marek Safjan, Leszek Bosek (Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016), 1879.

41 Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne*, 24.

42 Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego, nr 38 (1997), 8.

43 Kazimierz Działocha, Agnieszka Łukaszczyk, „Komentarz do art. 84 Konstytucji RP”, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz II art. 30-86*, red. Leszek Garlicki, Marek Zubik (Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2016), 965.

o charakterze szczegółowym. Odnoszący się więc do szerokiego zakresu przedmiotowego art. 84 należy analizować w związku z art. 217 Konstytucji RP, który stanowi o gwarancji wyłączności ustawowej w zakresie nakładania podatków i danin publicznych, co determinuje status podatnika wobec organów władzy publicznej.⁴⁴ Przyjmując za Teresą Dębowską-Romanowską, „obowiązki podatkowe (daninowe) nie są wyjątkiem od praw i wolności obywatelskich, lecz opozycją do wolności – stałym nieodzownym uszczerbkiem w tej wolności „cena” jaką każdy z nas płaci za zorganizowane i bezpieczne (względnie) życie w tym społeczeństwie”⁴⁵. Przy tym granice nałożonego podatku każdorazowo wyznacza ustawa podatkowa, dając tym samym dość dużą autonomię władzy ustawodawczej w wyznaczaniu materialnych granic opodatkowania. Swoboda polityczna ustawodawcy wynika m.in. z art. 217 Konstytucji RP, który nie formuluje żadnych wyraźnych materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby wiążące treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań daninowych. Zatem prawodawca zobowiązany jest do przestrzegania norm, zasad i wartości konstytucyjnych, nakazujących tworzenie sprawiedliwych, powszechnych i równych rozwiązań podatkowych, nienaruszających jednocześnie prawa własności i wolności działalności gospodarczej⁴⁶. Realizując powyższe wartości, ustawodawca zobowiązany jest przede wszystkim do ochrony zasady dobra wspólnego, której zasadniczym celem jest integralny rozwój jednostki w społeczeństwie. Umieszcza ona wartość godności, a wraz z nią i wartości chronione konstytucyjnymi wolnościami i prawami, ukierunkowuje działania prawodawcze, procesy interpretacji i stosowania prawa⁴⁷. Jednym z podstawowych celów państwa demokratycznego jest zapewnienie odpowiedniego stanu środków finansowych władzy publicznej, bez którego nie jest możliwa odpowiednia ochrona konstytucyjnych praw i wolności jednostki. Dobro wspólne, rozumiane jako suma interesów obywateli i władzy publicznej, nakazuje poszukiwanie optymalnego modelu różnych należności budżetowych, w tym podatków⁴⁸. Zgodnie z normą wyrażoną w art. 1 Konstytucji RP kształtowanie poziomu dochodów budżetowych powinno się odbywać przy zachowaniu poczucia bezpieczeństwa finansowego jednostki przy jak najpełniejszym korzystaniu z praw i wolności obywatelskich, z drugiej strony stanowione daniny powinny pozwolić państwu na realizowanie zadań wyznaczonych konstytucją i ustawami. Dlatego też dobro wspólne, stając się jednym z głównych wyznaczników przy

44 Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne*, 20.

45 Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, 124.

46 Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne*, 76-77.

47 Piechowiak, *Dobro wspólne*, 441-442.

48 Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne*, 94.

określaniu granic opodatkowania, równoległe wskazuje na zabezpieczenie interesów finansowych państwa i realizowanych przez nie funkcji i zadań oraz zdolności podatkowej jednostek i dbania o ich odpowiedni stan majątkowy⁴⁹. Trybunał Konstytucyjny⁵⁰ wielokrotnie zwracał uwagę na realizację dobra wspólnego poprzez stan finansów publicznych, uznając równowagę budżetową i ochronę przed nadmiernym zadłużeniem za jedną z wartości konstytuujących sprawiedliwość społeczną, która musi być chroniona i realizowana przez państwo. Ponadto TK⁵¹ kilkakrotnie wyraził pogląd, że ustawodawca ma prawo stanowić normy prawne odpowiadające określonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma on swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Może także swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, jeżeli mają one charakter wyjątków od powszechności obciążeń podatkowych i są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi. Przy czym, mając na uwadze art. 2 Konstytucji RP, swoboda ustawodawcy determinowana jest poszanowaniem praw i wartości konstytucyjnie chronionych. Chodzi tu przede wszystkim o sposób ustanawiania treści ustaw podatkowych z zachowaniem zasad prawidłowej legislacji oraz procedury uchwalania ustaw podatkowych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ustawodawcy ograniczona jest również nakazem respektowania odpowiednio długiego *vacatio legis* i zakazami nadawania mocy wstecznej przepisom oraz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego. Ponadto, na gruncie art. 2 Konstytucji RP wyodrębnić należy sprawiedliwość podatkową jako odrębną wartość konstytucyjną, na którą, w rozumieniu nadanym przez konstytucję, składają się zasady powszechności (art. 84 Konstytucji RP) oraz równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP). Potwierdzenie w ustawie

-
- 49 Andrzej Gomułowicz, „Sprzeczność interesów a sprawiedliwe opodatkowanie – zasadnicze dylematy”, [w:] *Ius suum quique. Studia prawno-finansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Gronowskiemu*, red. Witold Konieczny (Warszawa: Wydawnictwo Liber, 2005), 116.
- 50 Wyrok TK z dnia 8 czerwca 2010 r., SK 37/09 (OTK ZU 5/A/2010, poz. 48); orzeczenie TK z dnia 19 lutego 2001 r., SK 14/00 (OTK 2/A/2001, poz. 31); orzeczenie TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/1 (OTK 1/A/2002, poz. 6); orzeczenie TK z dnia 4 maja 2004 r., K 40/02 (OTK 5/A/2004, poz. 38); wyrok TK z dnia 4 listopada 2015 r., K 1/14 (OTK ZU 10/A/2015, poz. 163).
- 51 Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97 (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64); wyrok TK z dnia 3 listopada 1998 r., K 12/98 (OTK ZU 6/1998, poz. 98); wyrok TK z dnia 6 maja 2003 r., P 21/01 (OTK ZU 5A/2003, poz. 37); wyrok TK z dnia 26 października 2004 r., SK 7/04 (OTK ZU 9A/2004, poz. 95).

zasadniczej powszechnego obowiązku utrzymywania państwa oznacza abstrakcyjną powszechność, trwałość i nieprzerwalność obowiązku jako stałego elementu współczesnego państwa, która przekształca się w zupełnie skonkretyzowaną kwotowo lub rzeczowo powinność, usankcjonowaną karnie za jej niespełnienie⁵², stanowiąc, że ciężary i świadczenia publiczne zawsze wkraczają w sferę praw majątkowych zobowiązanego⁵³ i uszczuplają jego majątek. Zatem przy określaniu wysokości zobowiązań podatkowych oraz zasad ich ponoszenia uzewnętrznia się kolizja interesów dwóch podmiotów: podatnika i państwa⁵⁴. Z zasadą powszechności związany jest również powszechny nakaz egzekwowania realizacji obowiązków daninowych. Niemożliwa do wyegzekwowania danina publiczna będzie w sprzeczności zarówno z celem jej wprowadzenia, jak i doprowadzić może do zachwiania subiektywnego poczucia sprawiedliwości po stronie uczciwych podatników⁵⁵. Ustanowiony przez ustawodawcę podatek, który ze swej istoty i natury narusza sferę wolności i praw ekonomicznych podatnika, musi być nakładany również z poszanowaniem zasady równości opodatkowania. Oznacza to, że podmioty należące do tej samej kategorii powinny w takim samym stopniu ponosić ciężar finansowy. Także w ramach swobody działalności gospodarczej ustawodawca, tworząc normy podatkowe, powinien dążyć do zachowania równości, choć szczególnie charakter działalności podatnika lub jej wyjątkowe uwarunkowania geograficzne czy gospodarcze mogą zadecydować o zróżnicowaniu wobec danin publicznych⁵⁶. Przesłanki pozwalające na wprowadzenie ograniczeń i odstępstw od zasady równości wynikać mogą m.in. z charakteru podmiotu gospodarczego ze względu na prawo własności czy przedmiotu prowadzonej działalności. Jednakże podatnicy, prowadzący ten sam rodzaj działalności gospodarczej, powinni być opodatkowani równo, a przyznawane przez prawodawcę przywileje podatkowe, wpływające na zróżnicowanie wobec danin, muszą być usprawiedliwione stosownymi przepisami. Zatem swoboda ustawodawcy determinowana jest zakazem naruszania istoty prawa własności, zakazem nierównego traktowania oraz zakazem ustanawiania obciążeń

52 Teresa Dębowska-Romanowska, Tomasz Nowak, „Komentarz do art. 84 Konstytucji RP”, 1879-1880.

53 Ibidem, 1881.

54 Jakub Marusik, „Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym” *Studia BAS*, nr 2 (54) (2018): 72. <https://doi.10.31268/StudiaBAS.2018.04>.

55 Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne*, 81-83.

56 Michael Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku* (Warszawa: Wydawnictwo KiK, 200), 54.

nie tylko podatkowych⁵⁷ z naruszeniem wywodzącej się z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zasady wyłączności ustawy⁵⁸. Powyższe potwierdza orzecznictwo TK⁵⁹, który odwołując się do art. 2 określił relację zachodzącą między art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP, stwierdzając, że: „nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadząca nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją”. W powołanym wyroku TK wskazał także, że zawarte w Konstytucji RP ograniczenia ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. Już z samej treści pojęcia własności wynika obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, bez którego nie byłoby możliwe stworzenie mechanizmów zabezpieczających te prawa. Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich wyroków⁶⁰, dokonując wykładni art. 84 Konstytucji, uznał, że z określonego w nim obowiązku podatkowego można wyprowadzić zasadę „długu konstytucyjnego” jednostki wobec prawa, która wraz z wynikającym z przepisów o prawach i wolnościach aspektem „wierzycielskim” tworzy konstytucyjny status jednostki wobec państwa. Zatem normy prawne odnoszące się do tego statusu, takie jak konsekwencje zasady państwa

57 Porównaj wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12 (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) dotyczący tzw. podatkowej hipoteki przymusowej oraz wyrok TK z dnia 20 maja 2020 r., P 2/18 (OTK ZU A/2020, poz. 18) dotyczący tzw. ZUS-owskiej hipoteki przymusowej.

58 Piotr Tuleja, „Komentarz do art. 2 Konstytucji RP”, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, Komentarz art. 1-86, red. Marek Safjan, Leszek Bosek (Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016), 229, 250.

59 Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07 (OTK 8/A/2008, poz. 136).

60 Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

prawnego, proporcjonalności i równości, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązków powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych⁶¹. Jednakże nałożenie obowiązków podatkowych, wynikające wprost z art. 84 i 217 Konstytucji RP, nie może być analizowane w kategoriach ograniczania praw jednostki, ale jako zdolność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli, rozpatrywana z perspektywy zachowania zasady równości opodatkowania i zasady sprawiedliwości podatkowej. Zdaniem TK⁶² Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym aspekcie ustawodawca jest związany dyrektywami wynikającymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości. Ponadto, zgodnie z zasadą sprawiedliwości art. 217 Konstytucji RP zalicza regulowanie wszelkich kwestii związanych z podatkami do wyłączności ustawy, ale nie formułuje materialnych ograniczeń, które określałyby treść i kierunki przyjmowanych rozwiązań⁶³. Nakładanie podatków i innych danin publicznych, określenie podmiotu, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg, umorzeń i zwolnień od podatków następuje więc zawsze w drodze ustawy. Tym samym art. 217 Konstytucji RP, analizowany łącznie z art. 84 Konstytucji RP, urzeczywistnia zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążać podmioty znajdujące się w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań⁶⁴.

Obowiązek utrzymywania państwa jest obowiązkiem dostarczania mu korzyści majątkowych, które dają się obliczyć i wyrazić w pieniądzu. Zatem ciężary te stanowią źródło dochodów budżetowych, a ich wielkość wyrażana jest w relacji do potrzeb współczesnego państwa. Ponadto, obowiązek ponoszenia tego typu ciężarów związany jest z władztwem finansowym państwa, z jego zadaniami społecznymi oraz z odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów publicznych⁶⁵. Zgodnie z art. 110 pkt 1 ustawy o finansach

61 Joanna Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* (Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2008), 241.

62 Wyrok TK z dnia 6 marca 2012 r., K 15/08 (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 24).

63 Jerzy Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* (Warszawa: Wydawnictwo KIK Konieczny i Kruszewski, 2001), 37-38.

64 Tuleja, „Komentarz do art. 2 Konstytucji RP”, 252.

65 Teresa Dębowska-Romanowska, „Istota i treść władztwa finansowego - samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe - zagadnienia pojęciowe”, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. Adam Jankiewicz,

publicznych⁶⁶ budżet państwa określa łączną kwotę prognozowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa. Choć dochody podatkowe nie są jedynym rodzajem świadczeń i ciężarów publicznych, to są grupą najważniejszą i zasilającą budżet państwa w największym stopniu, stanowiąc ok. 90% dochodów budżetu państwa⁶⁷. Niezależnie więc od tego, czy uprawnienie państwa do nakładania podatków jest zagwarantowane konstytucyjnie, czy wynika ze zwykłych ustaw, warunkuje wykonywanie konkretnych zadań i funkcji, z których korzystają wszyscy. Ponadto, ingerencja za sprawą podatków w sferę praw i wolności ekonomicznych zyskuje prawną legitymację jedynie wtedy, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz dobra wspólnego⁶⁸, będącego jedną z najwyższych wartości. Można zatem przyjąć, że ustawodawca konstytucyjny, nakładając powszechność obowiązku płacenia podatku, ustanowił wartość konstytucyjnie chronioną, jaką jest troska o stan dochodów publicznych. Podkreślił w ten sposób pierwotną rolę wartości w kształtowaniu zarówno prawa podatkowego, ujmowanego całościowo, wynikającego z ustaw podatkowych, jak i jednego elementu – konstytucyjnej powszechności opodatkowania. Wobec czego, dzięki aksjologicznej decyzji prawodawcy konstytucyjny obowiązek płacenia podatków nie tylko stał się wartością, ale przede wszystkim zyskał charakter wartości prawnej⁶⁹.

Teresa Dębowska-Romanowska (Warszawa: Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, 1999), 345-350.

- 66 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.).
- 67 Dla porównania w 2020 r. dochody podatkowe stanowią 89,59% dochodów ogółem, w 2019 r. – 92,77%, w 2018 r. – 93,24%, w 2017 r. – 92,54%, w 2016 r. – 87,99%, w 2015 r. – 90,79%. Zaprezentowane dane pochodzą z poszczególnych ustaw budżetowych: ustawy budżetowej na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz. U. poz. 571); ustawy budżetowej na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz. U. poz. 198); ustawy budżetowej na rok 2018 z dnia 11 stycznia 2018 r. (Dz. U. poz. 291); ustawy budżetowej na rok 2017 z dnia 16 grudnia 2016 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 108); ustawy budżetowej na rok 2016 z dnia 25 lutego 2016 r. (Dz. U. poz. 278); ustawy budżetowej na rok 2015 z dnia 15 stycznia 2015 r. (Dz. U. poz. 153).
- 68 Andrzej Gomulowicz, „Etyka a opodatkowanie”, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, red. Jerzy Góral, Roman Hauser, Janusz Trzciniński (Warszawa: Naczelny Sąd Administracyjny, 2005), 186.
- 69 Marzena Kordela, „Zasady prawa jako normatywna postać wartości” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z. 1 (2006): 43-44.

4. Spójność aksjologiczna jako centralna wartość publiczna na płaszczyźnie prawa finansowego

4.1. Pojęcie spójności aksjologicznej

Zdaniem Zygmunta Ziemińskiego spójność aksjologiczna polega na tym, „iż normy danego systemu prawnego znajdują uzasadnienie aksjologiczne (usprawiedliwienie) w odpowiednio uporządkowanym systemie wartości, którym realizacja norm prawnych ma służyć”⁷⁰. Spójność aksjologiczna jest możliwa wówczas, gdy wartości, których realizacji mają służyć normy konstytucji, są uporządkowane na tyle, aby nie dochodziło do kolizji między wartościami. Norma prawna jest aksjologicznie uzasadniona (jest spójna), gdy czynny przez tę normę nakazywane uznane są za dobre⁷¹. Takie określenie spójności aksjologicznej w kontekście art. 84 Konstytucji RP umożliwia ocenę przestrzegania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Istotą prawa podatkowego jest procedura zgodnego z obowiązującymi przepisami prawa obowiązkowego przeniesienia środków prywatnych podatnika do sfery środków publicznych⁷². Zatem ów proces jest ingerencją w prywatną sferę podatnika, stanowiącą jego prawo własności, więc tym bardziej jest procesem potrzebującym uzasadnienia aksjologicznego⁷³. System prawa podatkowego musi być w przekonaniu podatnika sprawiedliwy i akceptowalny, ale aby taki był, powinny go kształtować uniwersalne wartości. Dlatego też to spójność aksjologiczna jest podstawowym wymogiem stawianym prawu podatkowemu. W konsekwencji normy prawne, składające się na rozwiązania konstytucyjne, stanowią podstawę aksjologicznego uporządkowania systemu prawa na etapie procesu wykładni. Wykładnia odwołująca się do norm konstytucyjnych oraz uwzględniająca sferę ochrony praw jednostki, stanowi instrument dążenia do słuszności prawa⁷⁴.

Spójność aksjologiczna (ang. *integrity*) jest uznawana za siódmą w katalogu centralnych wartości publicznych. Zdaniem Leo Hubertsza sam termin *integrity* jest wieloznaczny i możliwy do postrzegania na osiem różnych

70 Ziemiński, *Wartości konstytucyjne*, 7.

71 Marek Piechowiak, „Elementy prawnonaturalne w stosowaniu Konstytucji RP” *Przegląd Sejmowy*, nr 5 (94) (2009): 81.

72 Na temat środków publicznych zob.: Eugeniusz Ruśkowski, „Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych”, [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. Eugeniusz Ruśkowski, Joanna M. Salachna (Gdańsk: ODDK, 2014), 67 i n.

73 Przemysław Król, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna w świetle katolickiej nauki społecznej* (Kraków: Duszpasterstwo Przedsiębiorców i Pracodawców TALENT, 2018), 64.

74 Maciej Gutowski, Piotr Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji* (Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2017), 217.

sposobów – jako: całość (kompleksowość, integralność); integracja z otoczeniem; odpowiedzialność; świadome i otwarte działanie oparte na refleksji moralnej; wartość lub cnota; działanie zgodne z prawem; działanie zgodne z wartościami i normami; przykład moralnego zachowania⁷⁵. Z kolei na gruncie polskiej nauki znaczenie pojęcia *integrity* dostrzegł Jerzy Hausner, używając go w kontekście etycznych standardów życia publicznego⁷⁶. Mając powyższe na uwadze, a także istotę obowiązku płacenia podatków, spójność aksjologiczna rozumiana będzie jako uczciwość, a jej wartościami sąsiadującymi są: godność, sprawiedliwość, świadomość etyczna, profesjonalizm, otwartość, bezstronność, lojalność wobec ustroju politycznego.

4.2. Spójność aksjologiczna w świetle wyników badań własnych

Płacenie podatków przez obywateli jest spełnianiem obowiązku wobec państwa i społeczeństwa, a uchylanie się od niego należy traktować jako zachowanie wysoce niemoralne i sprzeczne ze spójnością aksjologiczną. Nie ulega jednak wątpliwości, że konstytucyjny obowiązek płacenia podatków spotyka się z niechęcią to tego zobowiązanych i jest postrzegany w opinii większości podatników jako uciążliwość nieprzekładająca się na wymierne dla nich korzyści⁷⁷. Jest poniekąd rzeczą naturalną dążenie podatników do unikania zapłaty podatku lub jego zapłaty, ale w wysokości niższej.

Dlatego próbując udzielić odpowiedzi na pytanie, czy konstytucyjny obowiązek płacenia podatków wzmacnia spójność aksjologiczną, należy wyjść poza ramy analizy *stricte* prawnej i przytoczyć odpowiedzi osób prowadzących działalność gospodarczą, które objęto badaniami. Mając na uwadze wysoki stopień wrażliwości badanego zagadnienia, a także to, że moralność wiąże się z wartościowaniem i oceną, których następstwem są ukształtowane poglądy i postawy, respondenci nie byli pytani wprost o własne przekonania/postawy, tylko o przekonania/postawy innych podatników. Aby badania mogły zostać uznane za wiarygodne, sformułowane pytania były możliwie konkretne oraz neutralne, tak by uniknąć w miarę możliwości podporządkowania się respondenta intencjom badającego.

Głównym celem istnienia podatków jest zapewnienie niezbędnych środków finansowych służących realizacji dobra wspólnego, z którego

75 Leo Huberts, *The Integrity of Governance. What It Is, What We Know, What Is Done, And Where To Go* (Hampshire: Palgrave Macmillan UK, 2014), 39.

76 Jerzy Hausner, „Polityka a polityka publiczna” *Zarządzanie publiczne*, nr 1 (2007): 44.

77 Andrzej Gomułowicz, „Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy”, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki (Poznań: Uniwersytet im. Adama Mickiewicza, 2003), 365.

korzysta całe społeczeństwo. Problem pojawia się wówczas, gdy podatnik na którym ciąży obowiązek podatkowy, nie do końca zauważa lub w jego przekonaniu nie doświadcza realizacji tego dobra. Na taką postawę wpływa przymusowy charakter świadczenia, który powoduje, że podatek jest powszechnie odczuwany jako „finansowa ofiara” bez świadczenia wzajemnego⁷⁸. Nastawienie podatnika wobec podatków potwierdzają przeprowadzone badania.⁷⁹ Wypowiedzi wprost odnoszą się do konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, mającego charakter zarówno przymusowy, jak i pieniężny. Należy więc podkreślić, że wyrażony w art. 84 Konstytucji RP obowiązek ma pozytywny wpływ z punktu widzenia gromadzenia dochodów publicznych, gdyż przyczynia się do wywiązywania się przez podatników z ich obowiązków podatkowych. Analizując jednak jego relację w stosunku do spójności aksjologicznej, należy stwierdzić, że jedynie w ograniczonym zakresie wpływa na nią pozytywnie, w większym zaś stopniu przyczynia się do jej naruszania. Świadczy o tym także konstrukcja przepisu, zgodnie z którą obowiązek podatkowy jest określony każdorazowo drogą ustawową. Prowadzi to do wniosku, że powodem, dla którego podatnik wywiązuje się ze swoich obowiązków są przepisy prawa⁸⁰, przy czym postawę podatnika wobec obowiązku podatkowego kształtować może oprócz treści przepisów, także ich trwałość⁸¹. Ponadto spójność aksjologiczną naruszać może zarówno wysokość świadczenia⁸², jak i nieekwiwalentny jego charakter⁸³.

78 Ibidem, 367.

79 Na pytanie, z czym kojarzy się słowo podatek, respondenci odpowiedzieli: „z łupieniem podatników, czyli oddawaniem pieniędzy, na które ciężko pracowałem”, „z płaceniem pieniędzy”, „płaceniem comiesięcznych wysokich kwot na rzecz państwa”.

80 „Przepisy, które nas do tego zmuszają”.

81 „Decyzje rządu, przepisy, które zmieniają się w zależności od sytuacji politycznej w kraju, ale nigdy nie są na korzyść podatnika”

82 W świetle przytoczonych opinii wielu przedsiębiorców próbuje unikać płacenia podatków lub szuka sposobów aby zapłacić je, ale w niższej wysokości, np. „zakładając swoje firmy w Czechach lub Bułgarii” ponadto „gdyby podatki były niższe, ich ściągalność byłaby zdecydowanie wyższa (...)”.

83 „Wydaję tylko pieniądze, które mógłbym przeznaczyć na rozwój firmy, czy zapłacić więcej swoim pracownikom, a nie dość że muszę znaczną część swoich pieniędzy oddać do budżetu państwa, to jeszcze nie mam wpływu, w jaki sposób te środki zostaną rozdysponowane”.

Dość krytyczną ocenę systemu podatkowego dokonaną przez respondentów pogłębia ogólne przekonanie o niesprawiedliwości tego systemu⁸⁴. Dlatego opór wobec wywiązywaniu się z obowiązków płacenia podatków może być tym silniejszy, im bardziej podział obciążeń podatkowych w ocenie podatników odbierany jest jako niesprawiedliwy⁸⁵.

Nastawienie podatnika wobec obowiązku podatkowego ujawnione w badaniach wskazuje również na ocenę relacji podatnik-organ administracji skarbowej. Spójność aksjologiczna osłabiana jest, gdy pracownicy organów administracji skarbowej traktują podatnika zarówno jako potencjalnego „oszustę”⁸⁶, jak i wówczas gdy są przekonani, że ich decyzje mają owocować wzrostem dochodów budżetowych, a jedynym kryterium decyzji jest wyłączny interes publiczny⁸⁷, co w praktyce niestety powoduje jednostronność w załatwianiu spraw na korzyść państwa⁸⁸. Podobnie do naruszenia spójności aksjologicznej dochodzi, gdy podatnik odczuwa nieprzyjazną postawę i niekompetencję urzędników pracujących w organach administracji skarbowej⁸⁹.

84 Na pytanie, czy w społecznej ocenie podatki w Polsce są sprawiedliwe, jeden z rozmówców odpowiedział: „to chyba żart, jak podatki mogą być sprawiedliwe, gdy każdego dnia czuję, że państwo mnie ograbia, zabiera coś na co pracuję od 25 lat” oraz „w takiej formie, w takiej wysokości i z taką częstotliwością, co może być w tym dobrego? Ja raczej widzę same minusy. Gdybym widział korzyści: dla siebie, dla rodziny, dla pracowników, to inaczej by się do płacenia podatków podchodziło. A tak człowiek tworzy miejsca pracy, pracuje na siebie samego, i co ma z tego? Nic, większe kontrole, bo może akurat uda się do czegoś przyczepić”.

85 Gomulowicz, „Moralność podatkowa”, 370.

86 „Urzędnik wychodzi z założenia, że przedsiębiorca jest oszustem a nie partnerem”.

87 Król, *Obowiązek podatkowy*, 218.

88 Zob. Jadwiga Glumińska-Pawlic, „Interpretacja prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe”, [w:] *Kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. Alicja Pomorska, Jolanta Szofno-Koguc, Jan Głuchowski, Henryk Dzwonkowski (Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, 2005), 141-142.

89 Odzwierciedlają to następujące wypowiedzi: „potrzebna jest pomoc, a często oni sami nie wiedzą co i jak, i odsyłają z pokoju do pokoju, lub mówią to pana problem” lub „kiedy miałem problem z podatkiem i poprosiłem panią o pomoc w urzędzie, to dopiero po wejściu do czwartego pokoju tę pomoc otrzymałem. Urzędniczki z wcześniejszych pokoi, mówiły wprost, że nie mają czasu i że jest to mój problem”.

W kształtowaniu postaw i poglądów podatników w aspekcie obowiązków podatkowych istotne znaczenie ma wiedza i świadomość, na co dokładnie przeznaczają się środki pochodzące z wpływów podatkowych. Badania wykazały, że podatnicy nie mają świadomości, że na co dzień korzystają z dóbr publicznych, mając tym samym coraz większe oczekiwania ze strony państwa. W związku z tym przy obecnym poziomie fiskalizmu być może zasadnym byłoby pytanie o to, z jakich nieodpłatnych usług, tj. finansowanych z podatków, mógłbyś zrezygnować, aby móc płacić niższe podatki?⁹⁰. Można więc postawić tezę, że pozytywny wpływ na spójność aksjologiczną miałaby realizowana przez państwo polityka edukacyjna, dzięki której możliwe byłoby utrwalanie w społeczeństwie przekonania o słuszności podatków oraz o korzyściach płynących z ich płacenia⁹¹. Podobnie pozytywny wpływ na spójność aksjologiczną, a tym samym i na podnoszenie dyscypliny podatkowej, ma poziom zaufania do instytucji państwowych, organów uchwałodawczych i wykonawczych. Im poziom zaufania jest wyższy, tym większe jest zaangażowanie w wypełnianie obowiązków podatkowych i odwrotnie. Zatem szczególnego znaczenia nabiera ocena instytucji, które ponoszą odpowiedzialność za stanowienie obowiązków podatkowych oraz za stosowanie prawa podatkowego⁹².

Kolejnym aspektem mającym bezpośredni wpływ na spójność aksjologiczną jest stopień skomplikowania konstrukcji norm prawa podatkowego. Punktem wyjścia w procesie interpretacji przepisu jest dokładne przeczytanie treści tekstu prawnego i, co najważniejsze, zrozumienie go. Refleksji moralnej należałoby więc poddać niejako wymóg znajomości przepisów prawa podatkowego w kontekście konstytucyjnego obowiązku opodatkowania. Ustawodawca konstytucyjny zobowiązując „każdego” do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, jednocześnie zobowiązał „każdego” do obowiązku znajomości tychże przepisów prawa. Skoro więc podatnik ma się zastosować do dyspozycji wynikającej z normy prawnej, określającej obowiązek podatkowy, może to uczynić, jeżeli prawodawca w wystarczającym zakresie

90 P. Król, *Obowiązek podatkowy*, 213.

91 Zdaniem respondentów „edukacja odgrywa istotną rolę, ponieważ gdyby podatnik wiedział i miałby wpływ na wydawanie jego podatków, myślę, że byłby bardziej skłonny do ich płacenia, a tak panuje w społeczeństwie przekonanie, że środki te przeznaczane są na biurokrację w kraju, a nie na rzeczywiste potrzeby”.

92 Respondenci odnosząc się do zaufania wobec szeroko rozumianych organów administracji publicznej, stwierdzili „jeżeli się słyszy o działaniu różnych polityków niezgodnym z wewnętrznym poczuciem sprawiedliwości, to zaufania tego nie mam”, natomiast jeżeli chodzi o zaufanie do pracowników administracji publicznej „myślę, że jest coraz większe”, „staram się pokładać nadzieję”.

spełnił obowiązek jasnego sformułowania tych przepisów. Za nieuczciwe ze strony prawodawcy zwykłego uznać należy tworzenie przepisów o dużym stopniu skomplikowania, częste zmiany legislacyjne oraz wielość interpretacji, które chociażby w zakresie podatku od towarów i usług liczą ponad 120 000 stron⁹³. Każdy z rozmówców biorących udział w badaniu potwierdził, że w warunkach polskiego systemu podatkowego nie jest możliwe prowadzenie działalności gospodarczej bez fachowej pomocy doradcy podatkowego. Stwierdzili oni wprost, że pomoc ta jest „niezbędna”.

5. Podsumowanie

Przeprowadzone w niniejszym artykule analizy pozwoliły częściowo pozytywnie zweryfikować przyjętą hipotezę badawczą i stwierdzić, że wyrażony w art. 84 Konstytucji RP obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wzmacnia takie wartości, jak uczciwość, świadomość, moralność, które są wartościami sąsiadującymi ze spójnością aksjologiczną. Wykazane także zostało, że skala wpływu negatywnego, związanego z naruszeniem spójności aksjologicznej przez podatników, jest zdecydowanie większa niż skala wzmacniania tej wartości.

Ponadto, podjęta w artykule analiza pozwoliła stwierdzić, że szczególnym rodzajem wartości prawa są wartości konstytucyjne, które będąc powszechnie akceptowanymi przez społeczeństwo, znajdują swoje odzwierciedlenie w określonych w społeczeństwie formach instytucjonalnych oraz wartości uniwersalne, należące do kategorii tzw. moralności publicznej.

Ustawodawca konstytucyjny, nakładając powszechność obowiązku płacenia podatku, ustanowił wartość konstytucyjnie chronioną, jaką jest troska o stan dochodów publicznych. Podkreślił w ten sposób pierwotną rolę wartości w kształtowaniu zarówno prawa podatkowego ujmowanego całościowo, wynikającego z ustaw podatkowych, jak i jednego elementu, konstytucyjnej powszechności opodatkowania. Wobec tego, dzięki aksjologicznej decyzji prawodawcy konstytucyjny obowiązek płacenia podatków nie tylko stał się wartością, ale przede wszystkim zyskał charakter wartości prawnej.

Bibliografia

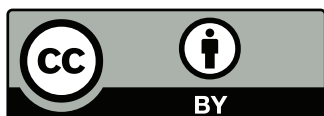
- Barankiewicz Tomasz, „Aksjologiczna problematyka prawa” *Roczniki Nauk Prawnych*, t. XIV, z. 1 (2004): 45-58.
- Bernat Rafał, „Konstytucyjny nakaz ponoszenia ciężaru podatku – wybrane zagadnienia” *Acta Iuris Stetinensis*, nr 3 (2018): 35-54. [https://DOI:10.18276/ais.2018.23-02](https://doi.org/10.18276/ais.2018.23-02).

93 Witold Modzelewski, „Podatkowy rachunek sumienia” *Rzeczpospolita*, nr 206 (3 października 2010): E6.

- Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego, nr 17 (1995).
Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego, nr 38 (1997).
- Bojkowski Tomasz, „Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z. 3 (2004): 113-126.
- Bouvier Michael, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*. Warszawa: Wydawnictwo KiK, 2000.
- Brzeziński Bogumił, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: ODDK, 2002.
- Dębowska-Romanowska Teresa, „Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe”, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. Adam Jankiewicz, Teresa Dębowska-Romanowska. 345-360. Warszawa: Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, 1999.
- Dębowska-Romanowska Teresa, Tomasz Nowak, „Komentarz do art. 84 Konstytucji RP”, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, Komentarz art. 1-86, red. Marek Safjan, Leszek Bosek. 1879-1886. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016.
- Dębowska-Romanowska Teresa, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2010.
- Działocha Kazimierz, Agnieszka Łukaszczuk, „Komentarz do art. 84 Konstytucji RP”, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz II art. 30-86*, red. Leszek Garlicki, Marek Zubik. 956-988. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2016.
- Glumińska-Pawlic Jadwiga, „Interpretacja prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe”, [w:] *Kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. Alicja Pomorska, Jolanta Szolno-Koguc, Jan Głuchowski, Henryk Dzwonkowski. 135-142. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, 2005.
- Gomułowicz Andrzej, „Etyka a opodatkowanie”, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, red. Jerzy Góral, Roman Hauser, Janusz Trzciniński. 170-187. Warszawa: Naczelny Sąd Administracyjny, 2005.
- Gomułowicz Andrzej, „Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy”, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki. 365-375. Poznań: Uniwersytet im. Adama Mickiewicza, 2003.
- Gomułowicz Andrzej, „Sprzeczność interesów a sprawiedliwe opodatkowanie – zasadnicze dylematy”, [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Gronowskiemu*, red. Witold Konieczny, Warszawa: Wydawnictwo Liber, 2005.

- Gomułowicz Andrzej, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2001.
- Gomułowicz Andrzej, „Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny*, z. 3 (1989): 53-61.
- Maciej Gutowski, Piotr Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2017.
- Hausner Jerzy, „Polityka a polityka publiczna” *Zarządzanie publiczne*, nr 1 (2007): 43-60.
- Huberts Leo, *The Integrity of Governance. What It Is, What We Know, What Is Done, And Where To Go*. Hampshire: Palgrave Macmillan UK, 2014.
- Jørgensen Torben B., Bozeman Barry, „Public Values: An Inventory” *Administration & Society*, nr 3 (2007): 354-381. <https://doi.org/10.1177/0095399707300703>.
- Kalinowski Marek, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*. Toruń: Dom Organizatora, 2001.
- Kordela Marzena, „Aksjologia źródeł prawa” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z. 2 (2016): 15-26.
- Kordela Marzena, „Zasady prawa jako normatywna postać wartości” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, z. 1 (2006): 39-54.
- Krzywoń Adam, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2011.
- Król Przemysław, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna w świetle katolickiej nauki społecznej*. Kraków: Duszpasterstwo Przedsiębiorców i Pracodawców TALENT, 2018.
- Łukawska-Białogłowska Dominika, *Wprowadzenie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawa*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2020.
- Marusik Jakub, „Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym” *Studia BAS*, nr 2 (2018): 67-91. <https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2018.04>.
- Mastalski Ryszard, „Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego”, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. Mirosław Wyrzykowski. 159-167. Warszawa: Instytut Spraw Publicznych, 2001.
- Modzelewski Witold, „Podatkowy rachunek sumienia” *Rzeczpospolita*, nr 206 (3 października 2010): E6.
- Morawski Lech, „Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm” *Państwo i Prawo*, nr 11 (2000): 31.
- Musialik Grażyna, Rafał Musialik, „Kreacja wartości publicznej” *Współczesne Zarządzanie*, nr 2 (2013): 141-148.
- Nogalski Bogdan, Janusz Śniadecki, „Moralny aspekt podatków i doradztwa podatkowego w świetle współczesnej wykładni etyki”, [w:] *Etyka a podatki i doradztwo podatkowe*, red. Henryk Ćwilkiński, Barbara

- Kubska-Maciejewicz, Zbigniew Godecki. 23-35. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, 2006.
- Nowak Leszek, *Próba metodologicznej charakterystyki prawoznawstwa*. Poznań, Wydawnictwo Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, 1968.
- Oniszczuk Jerzy, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa: Wydawnictwo KIK Konieczny i Kruszewski, 2001.
- Piechowiak Marek, *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego*. Warszawa: Biuro Trybunału Konstytucyjnego, 2012.
- Piechowiak Marek, „Elementy prawnonaturalne w stosowaniu Konstytucji RP” *Przegląd Sejmowy*, nr 5 (2009): 71-90.
- Ruśkowski Eugeniusz, „Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych”, [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. Eugeniusz Ruśkowski, Joanna M. Salachna. 66-93. Gdańsk: ODDK, 2014.
- Słownik języka polskiego*, t. II. red. Mieczysław Szymczak. Warszawa: PWN, 1999.
- Tobor Zygmunt, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2013.
- Tuleja Piotr, „Komentarz do art. 2 Konstytucji RP”, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, Komentarz art. 1-86, red. Marek Safjan, Leszek Bosek. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2016.
- Wiśniewski Ryszard, „Podstawy aksjologii Władysława Tatarkiewicza”, [w:] *Człowiek i wartości moralne. Studia z dziejów niezależnej myśli etycznej*, red. Zdzisław J. Czarnecki i Stanisław Soldenhoff. 290-312. Lublin: Wydawnictwo Lubelskie, 1989.
- Wróblewski Jerzy, „Wybrane zagadnienia metodologiczne dogmatyki prawa”, [w:] *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa. Materiały z sesji naukowej*, red. Jerzy Wróblewski. Wrocław: Ossolineum, 1982.
- Zakolska Joanna, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2008.
- Zawadzka-Pak Urszula K., *Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne*. Białystok: Temida 2, 2019.
- Ziembiński Zygmunt, *Wartości konstytucyjne*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 1993.
- Zubik Marek, „Podmioty konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków” *Przegląd Legislacyjny*, nr 2 (2007): 29.



This article is published under a Creative Commons Attribution 4.0 International license. For guidelines on the permitted uses refer to <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>