

Mateusz LANGER\*

 <https://orcid.org/0000-0002-9136-9078>

## PROBLEM INTERESU W PRAWIE PODATKOWYM<sup>1</sup>

### (Streszczenie)

Celem artykułu jest rozwiązanie problemu interesu w prawie podatkowym w sposób, który ma doprowadzić do zmiany przekonań prawników. W tym celu odwołuję się do założeń, na których opiera się pojmowanie interesu w prawie podatkowym. Najpierw przybliżam stanowisko doktryny, które opiera się na uznanej metodzie i które nie otwiera się na relacje z innymi dziedzinami. By to zmienić, zajmuję stanowisko postulujące integrację. Następnie charakteryzuję prawo podatkowe, z jednej strony określając wartości, które wpływają na nie, a z drugiej wskazując trzy interpretacje interesu w tym prawie. Tym, co przeważa, jest interpretacja kreująca wojnę interesów. W dalszej kolejności pokazuję działanie klauzuli ograniczającej, która w istocie ma służyć ochronie interesów obywateli. Tak jednak nie jest, co wynika z przekonań prawników. Na końcu wskazuję możliwe, alternatywne rozwiązanie problemu interesu w prawie podatkowym, które rekonstruuje z prac wpływowych filozofów, a które polega na stworzeniu możliwości uwzględnienia wspólnie podejmowanych decyzji obywateli co do ponoszenia podatków.

**Słowa kluczowe:** interes; doktryna; podatki; wartości

### 1. Wstęp

Na problem interesu w prawie podatkowym zwraca się uwagę wybiórczo i sporadycznie. Jeśli już się pojawia, to na tle opisu dyrektyw wyznaczających interpretację tekstu prawnego. Stąd problem interesu w prawie podatkowym z jednej strony jest wynikiem ustaleń doktryny<sup>2</sup>, z drugiej strony ów problem jest wynikiem ustaleń

---

\* Doktorant, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Katedra Prawa Finansowego; e-mail: [mlanger@amu.edu.pl](mailto:mlanger@amu.edu.pl)

<sup>1</sup> Niniejszym bardzo uprzejmie dziękuję za ujmującą zyczliwość i wszelką okazaną pomoc w pracy nad tekstem prof. UAM dr hab. Karolinie M. Cern.

<sup>2</sup> Gdy piszę o „doktrynie”, „doktrynie prawa” lub „doktrynie prawniczej”, należy przez to rozumieć nie tylko naukę prawa, lecz także praktykę prawniczą, w tym zwłaszcza praktykę sądową.

innych dziedzin, które infiltrują prawo<sup>3</sup>. W rezultacie problem interesu w prawie podatkowym stanowi wypadkową dwóch dyskursów: po pierwsze, dyskursu doktryny prawa, a po drugie, dyskursu ekonomistów, filozofów, polityków itd. Tak ukształtowana struktura dyskursu wydaje się symetryczna. W rzeczy samej to pozór. Doktryna prawa w szerszej perspektywie współtworzy i stabilizuje porządek prawny w wyniku specyficznego dyskursu, prowadzonego w częściowo sformalizowanych formach. Jednak o ile w dyskursie nie-prawników można wskazać przykłady zgłaszające akces do jakiejś globalnej analizy interesu<sup>4</sup>, o tyle w dyskursie prawników ogranicza się zakres analiz do struktury prawa<sup>5</sup>, tj. tekstowości, językowości i systemowości prawa. W ten sposób doktryna zamyka się wewnątrz określonego systemu, dzięki czemu zostaje zachowana jej autonomia<sup>6</sup>. Zdaniem krytyków<sup>7</sup> ta ostatnia opiera się na tradycyjnym sposobie uzyskiwania twierdzeń przez doktrynę<sup>8</sup>.

Wskazany problem interesu w prawie podatkowym skłania do zwrócenia uwagi na działalność doktryny prawa. Przy czym nie chodzi tu o zewnętrzną „techniczną” stronę, tj. styl wykładni prawa: jej zasady, reguły, wskazówki itp.<sup>9</sup>, ile o tzw. wewnętrzny punkt widzenia<sup>10</sup>. Może się za tym kryć wybór pewnego sposobu rozumienia interesu, o którym się nie wspomina, a który podlega pewnym założeniom. Celem artykułu jest rozwiązanie problemu interesu w prawie podatkowym dzięki określeniu tych założeń. W tym celu należy przyjąć inne ujęcie interesu w prawie podatkowym niż dotąd i nie pojmować go jako klauzuli generalnej, tj. konstrukcji normatywnej, za pomocą której upoważnia się pod-

<sup>3</sup> **A. Gomulowicz**, *Ethical issues in taxation*, tłum. I. Grenda, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2019, s. 70.

<sup>4</sup> Zob. **L. Godek**, *Interesy polityczne. Struktura i definicje*, w: **T. Buksiński, K. Bondyra, J. Jakubowski** (red.), *Demokracja – samorządność – prawo*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań 2007, s. 53–59.

<sup>5</sup> Zob. **P. Pomorski**, *Prawo o zobowiązaniach podatkowych*, w: **P. Smoleń, W. Wójtowicz** (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 101–104.

<sup>6</sup> Por. **M. Zirk-Sadowski**, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 122.

<sup>7</sup> **J. Leszczyński**, *Pozytywizacja prawa w dyskursie dogmatycznym*, Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych Universitas, Kraków 2010, s. 8 i powołana tam literatura.

<sup>8</sup> Tradycyjny sposób uzyskiwania twierdzeń przez doktrynę jest określany jako „metoda formalno-dogmatyczna”. Szerzej o tym **J. Wróblewski**, *Paradygmat dogmatyki prawa a prawoznawstwo*, w: **M. Zirk-Sadowski** (wybór i wstęp), *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 48–49.

<sup>9</sup> Zob. **M. Zieliński**, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, *passim*.

<sup>10</sup> Zob. **H.L.A. Hart**, *Pojęcie prawa*, przekład, wstęp i przypisy J. Woleński, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, *passim*.

mioty stosujące prawo do sięgania po ustalone przez prawodawcę zewnętrzne kryteria wobec prawa pozytywnego<sup>11</sup>. Tym samym przyjęty w artykule kierunek analiz lokuje się z dala od kojarzonego z odnośną konstrukcją nurtu w doktrynie prawa występującego pod etykietą pozytywizmu<sup>12</sup>.

Dla potrzeb tego artykułu należy zająć stanowisko postulujące nawiązywanie i utrzymywanie relacji z naukami innymi niż nauki prawne<sup>13</sup>, skierowane na integrację tych nauk<sup>14</sup>. Dzięki temu prowadzone analizy nie obejmują zagadnień tradycyjnie doktrynalnych, lecz uwzględniają ich uogólnione podstawy, dając szansę wykrycia nowych zależności i związków między nimi.

## 2. Specyfika prawa podatkowego i jej wpływ na rozumienie interesu

Prawo podatkowe, stanowiące dział prawa finansowego, jest dziś zaliczane do jednej z subgałęzi prawa publicznego<sup>15</sup>. Za kryterium jego wyodrębnienia przyjmuje się m.in. rodzaj stosunków społecznych normowanych w państwie<sup>16</sup>. W przypadku prawa podatkowego chodzi o całokształt tych stosunków między państwem a obywatelem, których treścią jest obowiązek pieniężny<sup>17</sup>. Realizacja tego obowiązku zabezpieczona jest możliwością stosowania środków przymusu ze strony państwa w celu wyegzekwowania należnego świadczenia<sup>18</sup>. O ile to kryterium wyodrębnienia prawa podatkowego jest najczęściej przywoływane, to nie jest ono wyczerpujące i rozłączne<sup>19</sup>. Doktrynalna systematyka działów

<sup>11</sup> **L. Leszczyński**, *Klauzule generalne*, w: **A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski** (red.), *Wielka encyklopedia prawa*, t. VII, *Teoria i filozofia prawa*, Fundacja-Ubi societas, ibi ius, Warszawa 2016, s. 213.

<sup>12</sup> Tak **R. Mastalski**, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 9, który utrzymuje, że prawo podatkowe można ujmować z perspektywy klasycznego pozytywizmu albo neopoztywizmu.

<sup>13</sup> **Z. Ziemiński**, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1974, s. 271.

<sup>14</sup> Przy czym nie chodzi tu o integrację tych nauk, która sprowadza się do tego, że koniec końców „odpowiedzi musi udzielić prawnik” – **J. Zajadło**, *Filozofia prawa – pyta filozof, odpowiada prawnik*, Państwo i Prawo 2015/7, s. 9.

<sup>15</sup> **B. Brzeziński, A. Olesińska** (red.), *Prawo finansów publicznych*, TNOiK, Toruń 2017, s. 37.

<sup>16</sup> **A. Gomułowicz**, *Prawo podatkowe*, w: **A. Gomułowicz, D. Mączyński**, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 166.

<sup>17</sup> *Ibidem*, s. 167.

<sup>18</sup> **B. Brzeziński**, *Prawo dochodów publicznych*, w: **W. Wójtowicz** (red.), *Prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa 1997, s. 154.

<sup>19</sup> Zob. **Z. Ziemiński**, *Logika praktyczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 57.

prawa finansowego daleka jest od doskonałości<sup>20</sup>, gdyby sięgnąć głębiej, to należałoby również wspomnieć kontrowersje wokół wyodrębnienia samego prawa finansowego<sup>21</sup>. Przykłady rozmywania się zakresu prawa finansowego (w tym prawa podatkowego), prawa administracyjnego i prawa konstytucyjnego są odnotowywane przez teorię prawa<sup>22</sup>. Z tej przyczyny dziedzina spraw przyjętych do unormowania przez prawo podatkowe okazuje się bardzo zróżnicowana wewnętrznie, a traktowanie tego prawa jako jednolitej całości budzić może określone wątpliwości<sup>23</sup>. Stąd też wskazana jest powściągliwość w formułowaniu wniosków i pewien dystans abstrakcji<sup>24</sup>.

Nasuwa się refleksja metodologiczna, że rozstrzygnięcie problemu, czy dany podział prawa jest właściwy, wymaga na wstępie sformułowania założeń, czemu dany podział ma służyć<sup>25</sup>. Jeśli chodzi o wydzielenie prawa podatkowego, to takim założeniem wydaje się przekonanie doktryny o potrzebie uporządkowania skomplikowanej sfery normatywnej, której przedmiotem regulacji są zjawiska i procesy pieniężne ujęte w formę podatku. Podatek w tym rozumieniu traktowany jest jako pewien element działalności regulacyjnej państwa, który łączy w sobie zarówno treści ekonomiczne (w tym finansowe<sup>26</sup>), jak i prawne<sup>27</sup>. Tym samym utrzymuje się mniemanie o występowaniu zbieżności lub krzyżowaniu się wymogów prawa podatkowego oraz ekonomii, jakby były one nieprzygodne, a pojęciowo konieczne. W ten sposób prawo podatkowe ulega sukcesywnemu wpływowi ekonomii, która będąc nośnikiem określonych założeń, domyślnie do nich odsyła. Przy czym sam kierunek, częstotliwość i intensywność oddziaływań ekonomii na prawo podatkowe zależy od *uznania* doktryny prawa<sup>28</sup>.

<sup>20</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska (red.), *Prawo...*, s. 36.

<sup>21</sup> E. Fójcik-Mastalska, *O współczesnym rozumieniu skarbowości i prawa skarbowego*, w: T. Nieborak (red.), *Magistri Nostri skarbowości i prawa skarbowego w Polsce do 1939 roku*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2016, s. 23–24.

<sup>22</sup> A. Bator, *Użycie normy prawnej w regulacji stosunków gospodarczych*, Kolonia Limited, Wrocław 2000, s. 37.

<sup>23</sup> A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 17 i powołana tam literatura.

<sup>24</sup> Por. Z. Ziemiński, *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa–Poznań 1983, s. 135.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> Por. A. Walasik, *Finanse a ekonomia*, w: H. Zadora (red.), *Finanse. Kategorie – zjawiska i procesy – podmioty*, Difin, Warszawa 2015, s. 17.

<sup>27</sup> B. Brzeziński, *Prawo dochodów publicznych*, s. 153.

<sup>28</sup> Por. B. Brzeziński, *Wykładnia przepisów prawa finansowego*, w: C. Kosikowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 322.

Tradycyjna i współczesna doktryna prawa nigdy nie kwestionowała roli ekonomii w rozważaniach o prawie podatkowym i to zarówno z punktu widzenia sfery teoretycznej, jak i praktycznej. Ale też nie uczyniła tutaj zadość postępującej z czasem zbyt jednostronnej i chyba nie w pełni uświadomionej recepcji pewnych założeń (wywiedzionych z redukcjonistycznego sposobu ujmowania kondycji człowieka<sup>29</sup>) polegających na uwydatnieniu takich jego cech, które okazują się dlań kluczowe wyłącznie jako jednostki gospodarujące. W ślad za tym oprócz wyniesienia do rangi pryncypiów instrumentalnych wartości nastąpiła degradacja wartości przeciwnych, uchylających się od takiej kategoryzacji. Trafnie ujmuje to Tomasz Nieborak jako: „Upadek wartości i kryzys humanitaryzmu, który doprowadził do tego, że chciwość wygrała ze zdrowym rozsądkiem, godząc przy tym w autorytet prawa”<sup>30</sup>. W rezultacie można dziś odnieść wrażenie, że wartości w prawie podatkowym, ale i nie tylko w nim<sup>31</sup>, są wyrażane w kategoriach ekonomicznych, skutkując odwróceniem dotychczasowego porządku, w którym poprzednie antywartości nabierają znaczenia wartości zasadniczych<sup>32</sup>. Przykładem tego jest zastępowanie tutaj, w prawie podatkowym, tradycyjnych wartości prawnych utylitarnymi wartościami ekonomicznymi. Prościej mówiąc, racjonalizm prawa zastępowany jest tu racjonalnością ekonomiczną, która choć ma poważne zalety, dostarczając jasnego kryterium miarkowania, to może wyrządzić też istotne szkody, zwłaszcza gdy stosowana będzie bezrefleksyjnie<sup>33</sup>.

Dopiero mając powyższe na uwadze, należy odwołać się do problemu interesu w prawie podatkowym, w którym traktuje się ów interes jako kryterium normatywne pochodzące od prawodawcy i dookreślone przez doktrynę prawa<sup>34</sup>. Brakuje innego ujęcia interesu w prawie podatkowym, które mogłoby służyć za

<sup>29</sup> Zob. **P. Mirowski**, *Why There Is (as Yet) No Such Thing as an Economics of Knowledge*, w: **H. Kincaid, D. Ross**, *The Oxford Handbook of Philosophy of Economics*, Oxford University Press, New York 2009, s. 106.

<sup>30</sup> **T. Nieborak**, *Tworzenie i stosowanie prawa rynku finansowego a proces ekonomizacji prawa*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2016, s. 16.

<sup>31</sup> Zob. **A. Błaś** (red.), *Antywartości w prawie administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 16.

<sup>32</sup> Sygnalizuje to **C. Crouch**, *Psucie wiedzy. Ukryte skutki finansowego zawłaszczania życia publicznego*, przeł. i oprac. E. Bińczyk i in., Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2017, s. 20.

<sup>33</sup> Por. **B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski**, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, w: **W. Nykiel, M. Wilk** (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź 2014, s. 74–75.

<sup>34</sup> Zob. **A. Hanusz, P. Krukowska-Siembida**, *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G* 2016/63/2, s. 181–189.

podstawę jego interpretacji. Konieczne do uzupełnienia tego braku jest sięgnięcie do interpretacji interesu nie tylko w ramach doktryny. Dzięki temu można sproblematyzować interes w prawie podatkowym. Na potrzeby artykułu należy wyróżnić trzy następujące sposoby interpretacji interesu w tym prawie, które nie są skonceptualizowane.

Pierwszą z nich jest ujmowanie interesu w prawie podatkowym, jakie posiada on w języku, gdzie rozumiany jest przez pryzmat semiotyki, a więc ogólnej nauki o znakach<sup>35</sup>. W tym ujęciu interes traktuje się jako wyrażenie, którego znaczenie pochodzi od łacińskiego słowa *interesse* i oznacza „być pomiędzy”<sup>36</sup>. Interes występuje nadto jako termin wskazujący na potrzebę, dążenie i związane z nim pojęcie zysku<sup>37</sup>. Ma to swoje odbicie w prawie podatkowym, w którym interes pojawia się jako korelat korzyści<sup>38</sup>. Można przypuszczać, że jest to konsekwencja utrwalenia się pewnego rozumienia interesu w prawie pozytywnym, w którym niemałe znaczenie gra *uzus* językowy: „«Interes» to słowo, które weszło w obieg pod koniec XVI wieku i było stosowane coraz częściej w XVII i XVIII wieku, czy to w odniesieniu do polityki lub ekonomii, czy publicznego i prywatnego interesu, czy też interesu państw lub jednostek”<sup>39</sup>.

Dруга interpretacja interesu w prawie podatkowym wynika z założeń stojących u podstaw działania państwa, pozwalających na realizację ważnych dla niego funkcji. „Termin «funkcja» oznacza tu określone oddziaływanie, osiągnięcie zamierzonych efektów”<sup>40</sup>. W przypadku tej interpretacji chodzi o efekty działania systemu podatkowego ukierunkowane na osiągnięcie „zamierzonych i oczekiwanych przez prawodawcę następstw fiskalnych”<sup>41</sup>, dzięki czemu możliwa staje się realizacja „pożądanych w życiu gospodarczym i społecznym zmian”<sup>42</sup>. Tak pojmowany interes nastawiony jest na wywoływanie pewnych zjawisk, postrzeganych za korzystne z punktu widzenia państwa. Trwałe, dogodne warunki

<sup>35</sup> Zob. **Z. Ziemiński**, *Logika...*, s. 10.

<sup>36</sup> **L. Godek**, *Interesy polityczne. Struktura i definicje*, s. 54.

<sup>37</sup> Por. **M. Gontarczyk-Skowrońska**, *Zysk jako kategoria prawa handlowego, bilansowego i prawa podatkowego*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016/285, s. 151.

<sup>38</sup> Por. **J. Małecki**, *Refleksje o stosowaniu klauzul generalnych w prawie finansowym*, w: **M. Ziemiński** (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga Jubileuszowa Profesora Bronisława Ziemianina*, Ars boni et aequi, Szczecin 2005, s. 472.

<sup>39</sup> **P. Burke**, *Spoleczna historia wiedzy*, t. I, przeł. A. Kunicka, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa 2016, s. 253.

<sup>40</sup> **B. Brzeziński, A. Olesińska** (red.), *Prawo...*, s. 29.

<sup>41</sup> **A. Gomulowicz**, *Funkcje systemu podatkowego*, s. 348.

<sup>42</sup> *Ibidem*, s. 354.

bytowania wszystkich stanowią tego najlepszy przykład; w grę wchodzi tu bowiem przede wszystkim pożytek i dobro zbiorowe<sup>43</sup>.

Trzecia interpretacja interesu w prawie podatkowym wynika z przekonania, że między państwem a obywatelami istnieje konflikt interesów<sup>44</sup>. Jest to sytuacja, której nie sposób uniknąć<sup>45</sup>, aczkolwiek można dążyć do załagodzenia napięcia, rozstrzygając „komu i w jakiej wysokości zabrać zasoby pieniężne oraz komu i wedle jakich zasad przydzielić zasoby pieniężne”<sup>46</sup>. Konfrontacja: państwo *versus* obywatel wydaje się tutaj czymś nieuchronnym, co stwarza podstawę do analizy pozycji adresata norm i charakteru jego obowiązku. Analiza ta, podejmowana przez doktrynę prawa, wskazuje, że legitymizacja prawa podatkowego znajduje oparcie w „zasadzie władztwa i podporządkowania, co polega na możliwości władczego, wiążącego kształtowania sytuacji prawnej jednego podmiotu (podporządkowanego) przez inny podmiot (nadrzędny)”<sup>47</sup>. Dzięki temu interes w prawie podatkowym zostaje zastąpiony konkretną rzeczywistością: „konsensusu konfliktowego”<sup>48</sup>, który objaśnia się za pomocą stylistyki wojny interesów. Tak więc dowodzi się, że ilekroć do sporu dojdzie „należy wyważyć wzajemne i przeciwstawne interesy, jakimi są: dobro publiczne i dobro prywatne”<sup>49</sup>, mając na uwadze jednak „nadrzędność interesu publicznego nad interesem podatnika (prywatnym)”<sup>50</sup>.

<sup>43</sup> Por. **D.G. Duff**, *Tax Policy and the Virtuous Sovereign. Dworkinian Equality and Redistributive Taxation*, w: **M. Bhandari** (red.), *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford University Press, New York 2017, s. 179.

<sup>44</sup> **A. Gomulowicz**, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 183.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

<sup>46</sup> **J. Malecki**, *Lex falsa lex non est?*, w: **A. Gomulowicz, J. Malecki** (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, t. IX, *Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu*, Printer, Poznań 2003, s. 59.

<sup>47</sup> **B. Brzeziński, A. Olesińska** (red.), *Prawo...*, s. 24.

<sup>48</sup> Szerzej o tym **C. Mouffe**, *Wyzwanie Schmitta*, przeł. T. Leśniewski, P. Płucienniczak, w: **C. Mouffe** (red.), *Carl Schmitt. Wyzwanie polityczności*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2011, s. 9.

<sup>49</sup> **A. Gomulowicz**, *Funkcje systemu podatkowego*, s. 350.

<sup>50</sup> **W. Wójtowicz, A. Gorgol**, *Pojęcie interesu publicznego w polskim prawie podatkowym*, w: **A. Korybski, M.W. Kostycki, L. Leszczyński** (red.), *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2006, s. 100.

### 3. Klauzula ograniczająca a granice ingerencji w prawie podatkowym

Jak zostało wykazane, interes w prawie podatkowym może być interpretowany na różne sposoby, które zależą od przekonań interpretatora. To przekonania podmiotu na temat podatku odpowiadają za to, czym podatek jest, z tym, że nikt sam z siebie nie wie, czy jego przekonania są dobre, czy złe. Umiejętności tej trzeba się dopiero nauczyć<sup>51</sup>. O ile „Podatek sam w sobie nie jest czymś dobrym. Nie znaczy to, że jest sam w sobie czymś złym”<sup>52</sup>. Problem ten nie jest nowy, towarzyszy ludzkości od wieków, aczkolwiek w zależności od momentu dziejowego inaczej się go rozwiązuje. Do czasu oświecenia wyznawano pogląd, że podatek jako refleks etycznej idei wspiera się na uniwersalizacji tego samego rodzaju co moralność. Jeśli więc okazywało się, że podatek naruszał to, co dobre, czyniono starania, by w drodze interpretacji ograniczyć jego obowiązywanie<sup>53</sup>. Dziś skutek ugruntowania się idei rządów prawa, a co za tym idzie zasad konstytucjonalizmu<sup>54</sup>, kluczową rolę odgrywa zasada proporcjonalności (uregulowana w art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>55</sup>), zwana również klauzulą ograniczającą. Zasada ta stanowi gwarancję, dzięki której określa się przesłanki, jakie powinny zostać spełnione, aby ograniczyć wolności i prawa ustalone w danym akcie normatywnym<sup>56</sup>. Modelowa klauzula ograniczająca składa się z trzech na-

<sup>51</sup> Chodzi o jedną z „umiejętności, które nazywam tutaj kompetencjami moralno-dyskursywnymi” – **E. Nowak**, *Ile znaczą kompetencje moralno-dyskursywne dla demokracji?*, w: **K.M. Cern, P.W. Juchacz, E. Nowak**, *Etyka życia publicznego*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań 2009, s. 32. Zob. także, w jaki sposób nabywa się te kompetencje **E. Nowak**, *Filozofia od przedszkola? Glosa do pracy Ethische Reflexionskompetenz im Grundschulalter*, w: **K.M. Cern, P.W. Juchacz, E. Nowak** (red.), *Edukacja demokratyczna*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań 2009, s. 107–109.

<sup>52</sup> **J. Mikołajewicz**, *Andrzej Gomułowicz, Podatki a etyka*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2014/76/1, s. 285.

<sup>53</sup> Por. **W. Dajczak**, *Dobro w intuicjach prawników*, w: **A. Gulczyński** (red.), *Uniwersyteckie Wykłady na Zamku. Uniwersalne wartości w uniwersyteckim dyskursie*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2016, s. 72.

<sup>54</sup> Zob. **D. von der Pfordten**, *On the Foundations of the Rule of Law and the Principle of the Legal State/Rechtsstaat*, w: **J.R. Silkenat, J.E. Hickey Jr., P.D. Barenboim** (red.), *The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*, Springer, Cham, Heidelberg, New York, Dordrecht, London 2014, s. 15–16.

<sup>55</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

<sup>56</sup> Por. **M. Korycka-Zirk**, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 190.



stępujących przesłanek, których łączne spełnienie pozwala państwu ingerować w sferę prawnie chronionych dóbr<sup>57</sup>:

- (1) przesłanka formalna wymagająca zachowania ustawowej formy ograniczeń;
- (2) przesłanka materialna specyfikująca interes publiczny jako wyznacznik ograniczeń;
- (3) przesłanka konieczności obejmująca test proporcjonalności środków do celów.

Ogólna analiza tych przesłanek prowadzi do wniosku, że wyrażają one sens klauzuli ograniczającej, jakim jest zachowanie *adekwatnego* związku między działaniami podejmowanymi przez państwo a efektami, które z nich wynikają<sup>58</sup>, przy czym ten sens jest zapośredniczony. Nie odnosi się do tego, co *realne*. Przeciwnie: odnosi się do tego, co *figuracywne*. W ten sposób powstaje zakłęty krąg („kołowrót”) nieujawnionych celów i wartości, które są w jakimś stopniu wykreowane, w czym umocowanie znajduje zewnętrzna moc prawa. Potwierdza to traktowanie klauzuli ograniczającej przykładowo jako probierz celów prawowitych urzeczywistniający dobro wspólne<sup>59</sup> czy jako miernik praw i wolności zwrócony ku poszukiwaniu idealnego punktu równowagi między konkurującymi ze sobą wartościami<sup>60</sup>. Praktyczną konsekwencją powyższego jest pojmowanie prawa w obrębie jakiejś wiedzy, a nie jako czegoś, co ma zostać dopiero określone<sup>61</sup>. To, co jest interpretowane, ma już przypisany kształt i nadane znaczenie<sup>62</sup>. W tym sensie granice ingerencji w sferę praw i wolności obywateli, mimo że wskazane, mogą nieraz wydawać się odległe od tego, o czym niewątpliwie stanowi tekst aktu normatywnego<sup>63</sup>.

Dobrze ilustruje to orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (dalej: Trybunał, TK) odnoszące się do kryteriów ponoszenia przez obywateli podatków

<sup>57</sup> Zob. **L. Garlicki, K. Wojtyczek**, *Uwagi do art. 31*, w: **L. Garlicki, M. Zubik** (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 73.

<sup>58</sup> **E.H. Morawska**, *Zasada proporcjonalności. Orzeczenie z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94*. Komentarz, w: **L. Garlicki, M. Derlatka, M. Wiącek** (red.), *Na straży państwa prawa. Trzydzieści lat orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 155.

<sup>59</sup> **M. Dybowski**, *Cele prawowite w klauzuli limitacyjnej a dobro wspólne w polskim porządku konstytucyjnym*, w: **M. Smolak** (red.), *Wykładnia konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 161.

<sup>60</sup> **M. Safjan**, *Wyzwania dla państwa prawa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 79–80.

<sup>61</sup> Zob. **S. Fish**, *Czy na tych ćwiczeniach jest tekst?*, tłum. A. Sahaj, w: **S. Fish**, *Interpretacja, retoryka, polityka. Eseje wybrane*, Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych Universitas, Kraków 2002, s. 60.

<sup>62</sup> *Ibidem*.

<sup>63</sup> Zob. **A. Mariański**, *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego. Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18.07.2013 r. (SK 18/09)*, Monitor Podatkowy 2013/11, s. 46.

w demokratycznym państwie prawnym<sup>64</sup>. Trybunał w kilku zapadłych w tym przedmiocie wyrokach<sup>65</sup> dał wyraz przekonaniu, że surowsze standardy należy używać do ograniczania praw i wolności osobistych niż do praw i wolności ekonomicznych, do których zaliczył wysokość, tj. ekonomiczny ciężar podatków. Sens przesłanek klauzuli ograniczającej w tym ostatnim przypadku podlega więc „rozluźnieniu” mimo braku strukturalnych argumentów do takiego odczytania Konstytucji RP. Może się za tym kryć wybór przez TK pewnego sposobu rozumienia tekstu, o którym nie wspomina, a który traktuje jako podstawę do realizacji czegoś zasadniczo *pozastrukturalnego*<sup>66</sup>. To zaś rodzi wątpliwość, na ile odwoływanie się do cech strukturalnych prawa jest wystarczające do zabezpieczenia obywateli przed naruszeniem ich praw i wolności ekonomicznych.

Wątpliwości nie ma Marzena Kordela, która pisze: „Zgodnie z sformułowaną przez Trybunał zasadą władztwa podatkowego «państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa». Ustawodawcy w tej sferze przysługuje swoboda określenia zakresu obciążeń, przy czym jej granice wyznacza obowiązek przestrzegania «wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z Konstytucji»”<sup>67</sup>. Pogląd ten wcale nieodosobniony skłania do utrzymywania, że „Podatki są instytucją prawa pozytywnego. Skoro zaś tak, to uzasadnione jest traktowanie o nich z perspektywy wewnętrznej prawnej. W tym zakresie podatki powinny spełniać pewne kryteria kreowane przez sam porządek prawny. Kryteria te są kreowane w szczególności przez zasady poprawnej legislacji”<sup>68</sup>.

Jak łatwo zauważyć, tak poczynione ustalenia preferują odwoływanie się do uniwersum obowiązującego prawa, zakładając *fakt* obowiązywania „norm, zasad i wartości”. Tymczasem nie stanowią one kategorii samoistnej, lecz uwarunkowane są realizacją etycznej totalności, która wbrew obowiązującym przekonaniom doktryny powinna się odnosić do tego, co *realne*<sup>69</sup>.

<sup>64</sup> Zob. **A. Krzywoń**, *Abolicja podatkowa. Deklaracje majątkowe. Wyrok z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02. Komentarz*, s. 460–461.

<sup>65</sup> Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09 (Dz.U. z 2013 r., poz. 985) i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12 (Dz.U. z 2015 r., poz. 235).

<sup>66</sup> Por. **K.M. Cern**, *The Counterfactual Yardstick. Normativity, Self-Constitutionalisation and the Public Sphere*, Peter Lang, Frankfurt am Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien 2014, s. 154.

<sup>67</sup> **M. Kordela**, *Zarys typologii uzasadnień aksjologicznych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Poznań 2001, s. 98–99.

<sup>68</sup> **J. Mikołajewicz**, *Andrzej...*, s. 286.

<sup>69</sup> Zob. **E. Nowak-Juchacz**, *Autonomia jako zasada etyczności. Kant, Fichte, Hegel*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2002, s. 284.

W razie pogorszenia się salda budżetu państwa nie można przeto wykluczyć sytuacji, w której państwo będzie podkreślać „śrubę podatkową” obywatelom, godząc tym samym w ich prawa i wolności ekonomiczne<sup>70</sup>. Jeśli nadto zbyt konsekwentnie łączona będzie ta sytuacja z analizą ograniczającą się do hermetycznie zamkniętego porządku, musi to wcześniej czy później doprowadzić do uświęcenia bezprawia „na pozór”: przejawiającego się w partykularnej woli<sup>71</sup>. W teorii prawa podatkowego oczywiście dostrzega się to zagrożenie i dlatego, jak wskazuje przykładowo Agustín J. Menéndez: trzeba poszukiwać *adekwatnych* granic opodatkowania<sup>72</sup>.

Współcześnie granice opodatkowania określa stanowisko doktryny. Jest to stanowisko, które granice ingerencji w sferę praw i wolności ekonomicznych obywateli ocenia przez pryzmat *działania*<sup>73</sup>. Widać to dobrze na tle uwag Ryszarda Mastalskiego, który z jednej strony pisze, że o granicach opodatkowania „przesądza w znacznej mierze sam prawodawca, konstruując poszczególne podatki oraz ogólne prawo podatkowe”<sup>74</sup>. Z drugiej zaś, Autor ów nie pomija „kryjących się za formą prawną stosunków społecznych związanych, najszerszej ujmując z produkcją i wymianą”<sup>75</sup>. Wniosek, jaki stąd wynika, jest następujący: to, co już się *zdarzyło* nie tylko w prawie podatkowym, jest rodzajem obiektywności dla granic opodatkowania, przy czym nie jest ich *realną* podstawą, o ile abstrahuje od obywateli. *Realną* podstawą granic opodatkowania jest stan, w którym to „obywatele sami sobie odpłacają, odzyskując to, co zainwestowali, w innej korzystnej lub pomocnej dla nich formie, państwo zaś – jeśli mówimy o państwie prawa – może taki system wspierać i czuwać nad jego niezakłóconym działaniem”<sup>76</sup>. Jednak w jaki sposób taki stan urzeczywistnić?

Pierwszym krokiem do tego jest zmiana przekonań prawników<sup>77</sup>. Może należałoby *uznać*, że obecny proces tworzenia i stosowania prawa w państwie reali-

<sup>70</sup> M. Granat, *Równowaga budżetowa jako zasada prawa (na marginesie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego czasu kryzysu finansowego)*, Przegląd Konstytucyjny 2017/3, s. 12.

<sup>71</sup> Zob. E. Nowak-Juchacz, *Autonomia...*, s. 318.

<sup>72</sup> Zob. A.J. Menéndez, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Springer, Dordrecht 2001, s. 315.

<sup>73</sup> Zob. J. Habermas, *Faktyczność i obowiązywanie. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, tłum. A. Romaniuk, R. Marszałek, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2005, s. 31.

<sup>74</sup> R. Mastalski, *Tworzenie...*, s. 13.

<sup>75</sup> *Ibidem*, s. 46.

<sup>76</sup> E. Nowak-Juchacz, *Autonomia...*, s. 326.

<sup>77</sup> Chodzi o przekonania „dyktowane brakiem odpowiedniego «uświadomienia metodologiczno-filozoficznego»” – J. Wróblewski, *Postawa filozoficzna i afilozoficzna we współczesnej teorii prawa*, s. 35–36.

zuje pewne *ideologie* mogące przykrywać rzeczywistość i domagać się, aby była ona widziana w określony przez nie sposób<sup>78</sup>. Idąc krok dalej, może należałoby *urealnić* w ramach procesu tworzenia i stosowania prawa w państwie opinię i wolę nie-prawników nawet za cenę naruszenia założenia autonomii prawa względem innych dziedzin życia społecznego<sup>79</sup>. Ze splotu obu tych wypowiedzi modalnych zdaje się ostatecznie wyłaniać warunek, którego spełnienie gwarantuje nienaruszalność praw i wolności ekonomicznych: „adresat prawa *musi móc* się zawsze czuć również twórcą prawa”<sup>80</sup>. Podatek okazuje się tu w rzeczywistości wypadkową wspólnie podejmowanych decyzji obywateli. Decyzje te, o ile nie wytwarzają bezpośrednio charakteru podatku, o tyle legitymizują go w tej mierze, w jakiej ten ostatni faktycznie chroni interesy szczegółowe i zbiorowe obywateli<sup>81</sup>.

#### 4. Wnioski

Dotychczasowe rozważania prowadzą do wniosku, że interes w prawie podatkowym pojmuje się w obrębie jakiejś wiedzy na temat tego prawa, a nie jako coś, co ma zostać dopiero ustalone. Po prostu interes w prawie podatkowym ma już „z góry” przypisany kształt i nadane znaczenie. W rozmaitych pracach, w których pojawia się problem interesu, zauważyć można, że to, co zostało zawarte w doktrynie prawniczej współtworzy i petryfikuje ów problem, a nie go rozwiązuje. Nasuwa się więc przypuszczenie, że dotychczasowe działania doktryny obarczone są *czymś*, co wstrzymuje, a nie zapewnia optymalne zrozumienie interesu w prawie podatkowym. Być może z tej właśnie przyczyny spotykane dziś rozumienie interesu w tym prawie okazuje się niesatysfakcjonujące. Przekonanie takie powstać może, gdy odkryje się, że pojmowanie interesu w prawie podatkowym stanowi wynik *uznanych* twierdzeń i założeń, które nie odnoszą się do tego, co *realne*. Niestety, dziś wskutek ugruntowania się jako wzorca metody formalno-dogmatycznej dyskursu prawników kreuje własną rzeczywistość *sui generis*.

<sup>78</sup> J. Leszczyński, *Pozytywizacja...*, s. 255.

<sup>79</sup> K.M. Cern, *Jak rozumieć rolę konstytucji we współczesnym społeczeństwie demokratycznym*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2016/101, s. 28–29 i powołana tam literatura.

<sup>80</sup> K.M. Cern, *Pytanie o politykę prawa z perspektywy dyskursywnego modelu władzy*, w: G. Króliczak, K. Lastowski, Ł. Przybylski, P. Przybysz, M. Urbański (red.), *Filozof w krainie umysłów. Profesorowi Andrzejowi Klawiterowi w darze*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Nauk Społecznych, Poznań 2018, s. 473.

<sup>81</sup> Por. K.M. Cern, *On the Intrinsic Correlation Between Public Legitimation of Democratic Law and Discursive Competencies of Citizens*, *Filozofia Publiczna i Edukacja Demokratyczna* 2014/III/2, s. 58.

Zauważyć należy, że interes w prawie podatkowym może być interpretowany na różne sposoby, które określają przekonania interpretatora. Obecnie przeważa interpretacja, która utrzymuje stan napięcia, a nawet konfliktu między interesem państwa a interesem podatnika. Trudno *uznać* taką sytuację za właściwą, choćby z tego względu, że antagonizuje obywateli, którzy muszą dokonać wyboru: między realizacją interesu własnego a wspólnego. Stwarza to zachętę do przekroczeń prawa lub uświęcenia bezprawia „na pozór” manifestującego partykularyzm woli. Tymczasem między państwem jako wierzycielem podatkowym a obywatelami jako podatnikami istnieje swoiste wzajemne powiązanie, a wręcz zobowiązanie: do współdziałania na rzecz tego, co stanowi interes wspólny, choć niekoniecznie taki sam dla wszystkich. By zapewnić jego realizację, należy stworzyć możliwość uwzględnienia wspólnie podejmowanych decyzji obywateli co do ponoszenia jakiegoś podatku, tak żeby ci pierwsi *możli* móc się czuć jego twórcami. Jednym słowem, chodzi o otwarcie dyskursu prawników na *realne* oczekiwania społeczne, a w rzeczy samej o uwzględnienie w prawie podatkowym interesu wszystkich obywateli (podatników).

## Bibliografia

- Bator Andrzej**, *Użycie normy prawnej w regulacji stosunków gospodarczych*, Kolonia Limited, Wrocław 2000.
- Błaś Adam** (red.), *Antywartości w prawie administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 13–16.
- Brzeziński Bogumił**, *Prawo dochodów publicznych*, w: Wanda Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa 1997, s. 153–300.
- Brzeziński Bogumił**, *Wykładnia przepisów prawa finansowego*, w: Cezary Kosikowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 283–327.
- Brzeziński Bogumił, Zirk-Sadowski Marek**, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, w: Włodzimierz Nykiel, Michał Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź 2014, s. 63–77.
- Brzeziński Bogumił, Olesińska Agnieszka** (red.), *Prawo finansów publicznych*, TNOiK, Toruń 2017.
- Burke Peter**, *Spoleczna historia wiedzy*, t. I, przeł. Anna Kunicka, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa 2016.
- Cern Karolina M.**, *The Counterfactual Yardstick. Normativity, Self-Constitutionalisation and the Public Sphere*, Peter Lang, Frankfurt am Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien 2014.
- Cern Karolina M.**, *Jak rozumieć rolę konstytucji we współczesnym społeczeństwie demokratycznym*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2016/101, s. 23–39.

- Cern Karolina M.**, *On the Intrinsic Correlation Between Public Legitimation of Democratic Law and Discursive Competencies of Citizens*, *Filozofia Publiczna i Edukacja Demokratyczna* 2014/III/2, s. 57–68.
- Cern Karolina M.**, *Praktyczna władza sądenia w ujęciu Neila MacCormicka*, *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica* 2017/78, s. 29–41.
- Cern Karolina M.**, *Pytanie o politykę prawa z perspektywy dyskursywnego modelu władzy*, w: Grzegorz Króliczak, Krzysztof Łastowski, Łukasz Przybylski, Piotr Przybysz, Mariusz Urbański (red.), *Filozof w krainie umysłów. Profesorowi Andrzejowi Klawiterowi w darze*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Nauk Społecznych, Poznań 2018, s. 463–483.
- Crouch Colin**, *Psucie wiedzy. Ukryte skutki finansowego zawłaszczania życia publicznego*, przeł. i oprac. Ewa Bińczyk, Jakub Guzyński, Krzysztof Tarkowski, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2017.
- Dajczak Wojciech**, *Dobro w intuicjach prawników*, w: Andrzej Gulczyński (red.), *Uniwersyteckie Wykłady na Zamku. Uniwersalne wartości w uniwersyteckim dyskursie*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2016, s. 71–88.
- Duff David G.**, *Tax Policy and the Virtuous Sovereign. Dworkinian Equality and Redistributive Taxation*, w: Monica Bhandari (red.), *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford University Press, New York 2017, s. 167–189.
- Dybowski Maciej**, *Cele prawowite w klauzuli limitacyjnej a dobro wspólne w polskim porządku konstytucyjnym*, w: Marek Smolak (red.), *Wykładnia konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 161–180.
- Fish Stanley**, *Czy na tych ćwiczeniach jest tekst?*, tłum. Andrzej Sahaj, w: Stanley Fish, *Interpretacja, retoryka, polityka. Eseje wybrane*, Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych Universitas, Kraków 2002, s. 59–80.
- Fójcik-Mastalska Eugenia**, *O współczesnym rozumieniu skarbowości i prawa skarbowego*, w: Tomasz Nieborak (red.), *Magistri Nostri skarbowości i prawa skarbowego w Polsce do 1939 roku*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2016, s. 23–32.
- Garlicki Leszek, Wojtyczek Krzysztof**, *Uwagi do art. 31*, w: Leszek Garlicki, Marek Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 55–100.
- Godek Lidia**, *Interesy polityczne. Struktura i definicje*, w: Tadeusz Buksiński, Krzysztof Bondyra, Jarema Jakubowski (red.), *Demokracja – samorządność – prawo*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań 2007, s. 53–64.
- Gomułowicz Andrzej**, *Ethical issues in taxation*, tłum. Iwona Grenda, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2019.
- Gomułowicz Andrzej**, *Funkcje systemu podatkowego*, w: Andrzej Gomułowicz, Dominik Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 348–359.
- Gomułowicz Andrzej**, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Gomułowicz Andrzej**, *Prawo podatkowe*, w: Andrzej Gomułowicz, Dominik Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 166–290.
- Gontarczyk-Skowrońska Marta**, *Zysk jako kategoria prawa handlowego, bilansowego i prawa podatkowego*, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* 2016/285, s. 143–160.
- Granat Mirosław**, *Równowaga budżetowa jako zasada prawa (na marginesie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego czasu kryzysu finansowego)*, *Przeгляд Konstytucyjny* 2017/3, s. 5–32.

- Habermas Jürgen**, *Faktyczność i obowiązywanie. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, tłum. Adam Romaniuk, Robert Marszałek, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2005.
- Hanusz Antoni, Krukowska-Siembida Paulina**, *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G* 2016/63/2, s. 181–189.
- Hart Herbert L.A.**, *Pojęcie prawa*, przekład, wstęp i przypisy Jan Woleński, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Kordela Marzena**, *Zarys typologii uzasadnień aksjologicznych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Poznań 2001.
- Korycka-Zirk Milena**, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Krzywoń Adam**, *Abolicja podatkowa. Deklaracje majątkowe. Wyrok z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02. Komentarz*, w: Leszek Garlicki, Marta Derlatka, Marcin Wiącek (red.), *Na straży państwa prawa. Trzydzieści lat orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 445–463.
- Leszczyński Jerzy**, *Pozytywizacja prawa w dyskursie dogmatycznym*, Towarzystwo Autorów i Wydawców Prac Naukowych Universitas, Kraków 2010.
- Leszczyński Leszek**, *Klauzule generalne*, w: Andrzej Bator, Jerzy Zajadło, Marek Zirk-Sadowski (red.), *Wielka encyklopedia prawa*, t. VII, *Teoria i filozofia prawa*, Fundacja-Ubi societas, ibi ius, Warszawa 2016, s. 213–216.
- Małecki Jerzy**, *Lex falsa lex non est?*, w: Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Prace Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Printer, Poznań 2003, s. 59–72.
- Małecki Jerzy**, *Refleksje o stosowaniu klauzul generalnych w prawie finansowym*, w: Maciej Zieliński (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga Jubileuszowa Profesora Bronisława Ziemianina*, Ars boni et aequi, Szczecin 2005, s. 461–474.
- Mariański Adam**, *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego. Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18.07.2013 r. (SK 18/09)*, *Monitor Podatkowy* 2013/11, s. 46–50.
- Mariański Adam**, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Mastalski Ryszard**, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Menéndez Agustín J.**, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Springer, Dordrecht 2001.
- Mikołajewicz Jarosław**, *Andrzej Gomułowicz, Podatki a etyka*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2014/76/1, s. 285–287.
- Mirowski Philip**, *Why There Is (as Yet) No Such Thing as an Economics of Knowledge*, w: Harold Kincaid, Don Ross, *The Oxford Handbook of Philosophy of Economics*, Oxford University Press, New York 2009, s. 99–156.
- Morawska Elżbieta H.**, *Zasada proporcjonalności. Orzeczenie z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94. Komentarz*, w: Leszek Garlicki, Marta Derlatka, Marcin Wiącek (red.), *Na straży państwa prawa. Trzydzieści lat orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 154–171.

- Mouffe Chantal**, *Wyzwanie Schmitta*, przeł. Tomasz Leśniewski, Piotr Plucienniczak, w: Chantal Mouffe (red.), *Carl Schmitt. Wyzwanie polityczności*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2011, s. 5–11.
- Nieborak Tomasz**, *Tworzenie i stosowanie prawa rynku finansowego a proces ekonomizacji prawa*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2016.
- Nowak Ewa**, *Filozofia od przedszkola? Glosa do pracy Ethische Reflexionskompetenz im Grundschulalter*, w: Karolina M. Cern, Piotr W. Juchacz, Ewa Nowak (red.), *Edukacja demokratyczna*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań 2009, s. 101–109.
- Nowak Ewa**, *Ile znaczą kompetencje moralno-dyskursywne dla demokracji?*, w: Karolina M. Cern, Piotr W. Juchacz, Ewa Nowak, *Etyka życia publicznego*, Wydawnictwo Naukowe Instytutu Filozofii UAM, Poznań 2009, s. 31–42.
- Nowak-Juchacz Ewa**, *Autonomia jako zasada etyczności. Kant, Fichte, Hegel*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2002.
- von der Pfordten Dietmar**, *On the Foundations of the Rule of Law and the Principle of the Legal State/Rechtsstaat*, w: James R. Silkenat, James E. Hickey Jr., Peter D. Barenboim (red.), *The Legal Doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*, Springer, Cham, Heidelberg, New York, Dordrecht, London 2014, s. 15–28.
- Pomorski Piotr**, *Prawo o zobowiązaniach podatkowych*, w: Paweł Smoleń, Wanda Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 79–142.
- Safjan Marek**, *Wyzwania dla państwa prawa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Walasik Artur**, *Finanse a ekonomia*, w: Halina Zadora (red.), *Finanse. Kategorie – zjawiska i procesy – podmioty*, Difin, Warszawa 2015, s. 17–19.
- Wójtowicz Wanda**, **Gorgol Andrzej**, *Pojęcie interesu publicznego w polskim prawie podatkowym*, w: Andrzej Korybski, Mychajło W. Kostyckij, Leszek Leszczyński (red.), *Pojęcie interesu w naukach prawnych, prawie stanowionym i orzecznictwie sądowym Polski i Ukrainy*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2006, s. 99–108.
- Wróblewski Jerzy**, *Paradygmat dogmatyki prawa a prawoznawstwo*, w: Marek Zirk-Sadowski, wybór i wstęp, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 43–57.
- Wróblewski Jerzy**, *Postawa filozoficzna i afilozoficzna we współczesnej teorii prawa*, w: Marek Zirk-Sadowski, wybór i wstęp, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 15–42.
- Zajadło Jerzy**, *Filozofia prawa – pyta filozof, odpowiada prawnik*, Państwo i Prawo 2015/7, s. 5–22.
- Zieliński Maciej**, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Ziemiński Zygmunt**, *Logika praktyczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Ziemiński Zygmunt**, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1974.
- Ziemiński Zygmunt**, *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa–Poznań 1983.
- Zirk-Sadowski Marek**, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.



---

Mateusz LANGER

## THE PROBLEM OF INTEREST IN TAX LAW

(Summary)

The central goal of the article is to explain the problem of interest in tax law with special emphasis on non-legal point of view. Contrary to classic form of black-letter approach based upon the idea that law is a separate and independent academic discipline, the critical analysis of the taxation focus particularly on an interdisciplinary manner. One element of the operation of this conduct is to establish and define a relationship between the legal research and the social sciences. Having sought to insulate from the black-letter analysis, I recognise that a number of 'internal' factors, such as economic values, and doctrinal assumptions, which made no attempt to conform to the fiscal perspective. Furthermore, I present interrelation between the ascendancy of public interest in tax law and the tax burden imposed on citizens. Finally, I articulate the alternative proposal of the tax burden, that is inspired by the influential philosophers of modern time. Thus, the explanation of the problem of interest in tax law is a wider citizens' participation in the law-making process that demands from lawyers to engage in systematic critical self-reflection upon the adequacy and assumptions behind existing legal categories and interpretative practices of taxation.

**Keywords:** interest; doctrine; taxes; values