

DOI: 10.5604/01.3001.0015.2920

Dysfunkcje prawotwórstwa podatkowego – pokusa nadużycia i iluzja fiskalna w działalności władz polskich

Dysfunctions of tax lawmaking: the temptation of abuse and fiscal illusion in the actions of Polish authorities

prof. SGH, dr hab. Aleksander Werner

Radca prawny, profesor uczelniany, zatrudniony w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie

dr Jarosław Wierzbicki

Adiunkt, zatrudniony w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie

Streszczenie

Prawotwórstwo podatkowe stanowi najbardziej wrażliwy element aktywności publicznej. Determinuje ono relację obywatela i państwa, a tym samym kształtuje kulturę prawną społeczeństwa.

Ta okoliczność we współczesnych państwach bywa niestety lekceważona. Działania władzy publicznej związane z prowadzeniem polityki podatkowej zmierzające do wprowadzania podatnika w błąd są coraz częstsze. O ile pozwalają one na prostsze przeformowanie rozwiązań pożądaných przez władze, o tyle prowadzą do erozji systemu prawnego, którego podstawowy aspekt stanowi wzajemna lojalność. Pojawiające się w warunkach polskich coraz częstsze i coraz bardziej ostentacyjne naruszenia zasad równościowych i lojalnościowych opodatkowania mogą stanowić przejaw kryzysu politycznego państwa. Będą one coraz szybciej prowadziły do osłabienia władztwa publicznego tak w sferze podatkowej, jak i sferze ogólnej, co w następstwie grozi głębokim kryzysem społecznym. Słowa kluczowe: prawotwórstwo podatkowe, iluzja fiskalna, pokusa nadużycia, zawodność państwa, polityka podatkowa.

Abstract

Tax lawmaking is the most sensitive element of public activity, one that determines the relationship between the citizen and the state, shaping the society's legal culture. The actions of the public authorities aiming at misleading the taxpayer tend to be increasingly frequent. Whilst facilitating the pushing through of solutions desirable by the government, they lead to erosion of the legal system whose basic aspect is loyalty. The more and more frequent and ostentatious, in the Polish circumstances, elements of infringement of equality and loyalty principles in the tax or fiscal policies are perhaps manifestations of the state's political crisis. They will lead, faster and faster, to a weakening of the public control and rulership in the tax sphere as well as overall, posing the threat of a deep social crisis. Regrettably, this aspect tends to be neglected in modern states.

Keywords: tax lawmaking, fiscal illusion, temptation of abuse, government failures, tax/fiscal policy.

1. WPROWADZENIE

Prawotwórstwo podatkowe, podobnie jak właściwie każda aktywność władcza podejmowana w społeczeństwie demokratycznym, może być i zwykle bywa analizowane przy milczącym przyjęciu założenia lojalnego zachowania rządzących wobec rządzonych, jak również przy założeniu przynajmniej ograniczonej współpracy ze strony rządzonych. Wszystko to wpisuje się w model legitymizacyjny władz publicznych w państwach współczesnych, do którego opisu używa się zwy-

kle koncepcji umowy społecznej. Mają one uzasadniać i ilustrować wzajemne obligacje stron stosunku państwa publicznego, znajdujące wyraz w roszczeniach o wywiązywanie się z ciążących na nich obowiązków¹. Od strony prawnej odnośne konstrukcje normatywne stanowią o możliwościach i zasadach egzekwowania aktów władzy, jak również dochodzenia roszczeń wzajemnych, głównie o charakterze ochronnym, zmierzających do zabezpieczenia poszanowania praw i interesów podmiotów poddawanych państwu publicznemu.

Warte uwagi, przynajmniej raz na jakiś czas, wydaje się odejście od tego apriorycznego dla analiz systemu prawa założenia lojalności i przyjrzenie się, czy zachowanie sprawujących władzę, a w szczególności system podatkowy, nie zawiera w sobie elementów wskazujących na erozję stosunku zaufania między władzą a podatnikami². O ile brak lojalności podatnika (jednostek czy całych grup) musi być brany pod uwagę przez system prawny, o tyle niezbyt często wspomina się o elementach i konsekwencjach braku lojalności w zarządzaniu prawem podatkowym i świadomym konstruowaniu przez władze systemu podatkowego w sposób ukierunkowany na wprowadzenie podatnika w błąd. Temu zagadnieniu zostało w założeniu poświęcone niniejsze opracowanie. W szczególności starano się w nim omówić i skategoryzować sytuacje związane z brakiem lojalności rządzących do rządzonych i dokonać przynajmniej częściowej identyfikacji przejawów takich sytuacji w nakładaniu podatków, z jakim mamy do czynienia w Polsce.

Mechanizmy sprawowania władzy w demokratycznym państwie prawa są względnie szczegółowo opisane w prawie ustrojowym. Powinny one umożliwić obywatelom uczestniczenie w dyskusji politycznej i w samych procesach sprawowania władzy. Ma to na celu tworzenie warunków stymulujących czy choćby umożliwiających rozwój świadomości politycznej, które motywuje i wspiera korzystanie z praw obywatelskich. Sytuacja ta powinna prowadzić we współczesnych demokracjach do rozwoju instytucjonalnego i pogłębiania zaufania rządzonych do państwa. Jednocześnie jednak warunkiem koniecznym świadomego uczestnictwa obywateli w formalnych procesach społecznych jest jasność i czytelność zasad oraz mechanizmów funkcjonowania władzy, czytelność kryteriów i treści podejmowanych decyzji władczych, jak również szczegółowe przestrzeganie owych zasad. Oznacza to konieczność zachowania tak w warunkach ustrojowych, jak i przy podejmowaniu konkretnych decyzji lojalności rządzących wobec rządzonych. Naruszenia zasad lojalnościowych prowadzą w konsekwencji do dewiacji, w ramach których erodujące demokracje – republiki przekształcają się w aberracje, w których na mechanizmach sprawowania władzy uwłaszczają się grupy interesów, dążące do osiągnięcia korzyści partykularnych kosztem interesu publicznego.

W każdym systemie, niezależnie od stopnia jego sformalizowania, występuje element pokusy nadużycia, który dochodzi do głosu właśnie wtedy, kiedy zachowuje się formalną zgodność z prawem, jednak dla ułatwienia wprowadzenia określonego rozwiązania narusza się wymogi lojalnościowe już to w odniesieniu do uzasadnienia konieczności jego wprowadzenia, spodziewanego mechanizmu oddziaływania lub faktycznych skutków. Wszystkie te sytuacje związane są z elementami asymetrii informacji, którą to w znakomicie większym wymiarze dysponują władze publiczne już to przez jej dostępność i zakres, już to przez autorytet, jaki jest związany z pozycją władczą w społeczeństwie, która nakazuje rządzącym zakładać, że dane, jakie otrzymują oficjalnie, są możliwie najbardziej prawdziwe. Rządzący dysponujący wiedzą, odpowiednio ją prezentując lub nawet manipulując danymi, są w stanie przy naruszaniu zasad lojalności wykorzystywać tę sytuację w relacjach władczych dla osiągnięcia celów niezgodnych z interesem rządzonych, choćby tylko z pominię-

ciem konieczności szczegółowego tłumaczenia zasadności jej podjęcia.

Niniejsze opracowanie zostało pomyślane jako przyczynek do analizy niełojalności w zakresie przygotowania i wprowadzania mechanizmów daninowych.

2. WIARYGODNOŚĆ PAŃSTWA A JEGO ZAWODNOŚĆ

Wielowymiarowość form aktywności współczesnego państwa i powszechny zakres jego ingerencji w życie społeczne są zwykle uzasadniane w naukach prawnych i ekonomicznych koniecznością zapewnienia na poziomie zbiorowym realizacji systemu aksjologii społecznej lub dążenie do zabezpieczenia efektywności gospodarowania poprzez minimalizację zawodności rynku, takich jak zawodność konkurencji, dobra publiczne, efekty zewnętrzne, niekompletność rynków, niepełność (asymetria) informacji, brak równowagi rynkowej³. Co zabawne, w obu ujęciach uzasadnienia są zasadniczo tożsame, bardziej techniczne (odnoszone do zakłóceń mechanizmu rynkowego) w ujęciach ekonomicznych i ogólne (korespondujące z wartościami społecznymi) w naukach prawnych. Wspomniane zawodności rynku w ujęciu dominujących współcześnie szkół ekonomicznych powinny być przez państwo kontrolowane i ograniczane celem zachowania mechanizmu rynkowego jako podstawowego mechanizmu alokacji dobrobytu. Możliwość skutecznego prowadzenia takich działań wymagają od państwa sprawności instytucji, a w efekcie możliwości zapewnienia sobie współdziałania ze strony podmiotów rządzonych.

Skuteczność działania podejmowanego przez państwo, jak również jego efektywność warunkowane są zatem głównie przez lojalność adresatów. Realizacja władztwa jest najmniej kosztowna właśnie wtedy, kiedy opiera się na zaufaniu rządzonych do rządzących⁴. Społeczne koszty sprawowania władzy, a więc realizacji celów publicznych, będą najniższe, o ile będzie ona oparta na wzajemnym zaufaniu, co sprowadza się do pojęcia kapitału społecznego⁵. Minimalizacja kosztów transakcyjnych w ramach stosunku władczego zakłada ponoszenie najmniejszych nakładów na wymuszanie zastosowania się (tu wyegzekwowania świadczenia daninowego) adresatów do dyrektyw władczych organów władzy. Podkreśla to korzyści społeczne wynikające z oparcia stosunku władzy na szacunku i wiarygodności. Element zaufania, który może być tu utożsamiony z reputacją⁶, ma charakter stosunkowo płynny, stanowi jednak element sygnalizacyjny wobec wszystkich, którzy nie wchodzili w kontakt z konkretnym podmiotem. Dzięki niemu owi potencjalni kontrahenci są w stanie posiadać wiedzę o zasadach, jakie najprawdopodobniej będą kierowały jego zachowaniami.

W ramach polityki publicznej element zaufania może być rozwijany i kształtowany, może również podlegać degradacji. W szczególności przyczyną strat w zaufaniu może być popełnianie błędów w ramach polityki publicznej, niewłaściwe zarządzanie informacją o działaniach publicznych (marketing publiczny), jak również dochodzenie do głosu słabości – dysfunkcji działania publicznego w postaci tzw. zawodności państwa. Pośród nich wyróżnia się ograniczenia informacji, ograniczoną kontrolę nad sektorem prywatnym, ograniczenia kontroli nad biurokracją czy szeroko pojęte uwarunkowania polityczne⁷.

Elementem najsilniej oddziałującym na obraz państwa w oczach społeczeństwa jest zatem reputacja w zakresie lojalności zachowania władzy w relacji do osób tejże władzy poddanych – uczestników życia społecznego. Działania podejmowane w przejrzystych uwarunkowaniach decyzyjnych z czytelnie zakreślonym sposobem dokonywania wyborów, przy jasnych celach działania i zasadach dokonywania wyborów, powinny prowadzić do utożsamiania przez obywatela długookresowych interesów własnych z działaniami władzy. Powinno to sprzyjać wiarygodności władzy i zwiększaniu zainteresowania obywateli życiem politycznym. I na odwrót – niejasne systemy decyzyjne, brak poważnego traktowania interesów obywateli, niejasne cele działania władczego, zakłamywane w sposób świadomy cele działania publicznego, brak rzetelnych uzasadnień podejmowanych decyzji politycznych skutkować będą brakiem zainteresowania obywateli uczestniczeniem w procesach władzy, a w dalszej perspektywie doprowadzą do selekcji negatywnej w sferze uczestniczenia w życiu politycznym, z czym niewątpliwie mamy do czynienia również w naszym kraju⁸. W efekcie w polskim społeczeństwie utrwalają się mogą wywodzone od czasów rozbiorów postawy obcości obywateli w stosunku do władzy⁹.

3. WARUNKI BRZEGOWE LOJALNEGO PAŃSTWA PODATKOWEGO A POKUSA NADUŻYCIA

Problem, jaki systemowo pojawia się w odniesieniu do sfery zaufania publicznego, stanowi element identyfikowany jako pokusa nadużycia (ang. *moral hazard*), związana z okolicznością, że to państwo/administracja posiada uprzywilejowaną pozycję informacyjną w systemie, jak również możliwość podejmowania prób kształtowania rozwiązań i treści instytucji formalnych. Trudno zakładać, że osoby sprawujące władzę publiczną nie będą motywowane do wykorzystania tej szczególnej pozycji, nawet z naruszeniem zasad lojalnościowych względem obywatela¹⁰. Oczywiście mogą się od wykorzystania takiej możliwości powstrzymać, jednak to zabezpieczenia instytucjonalne mogą w pewnym stopniu przeciwdziałać pokusie nadużycia. O ile jednym z najważniejszych elementów w tym zakresie będzie ukształtowanie warunków brzegowych władania – trwałych mechanizmów zachowania w postaci formalnych instytucji o charakterze ustrojowym, o tyle nieco niedocenianą składową będzie przestrzeganie zasad lojalnego ich stosowania w kierunku odpowiedzialnych interpretacji szanujących nie tylko literę, ale i tzw. ducha prawa. Brak ograniczeń może skutkować – i zapewne będzie – daleko posuniętą samowolą podatkową władzy¹¹.

Racjonalnym założeniem przyjmowanym przy analizie systemu będzie podkreślenie, że jeśli pojawią się możliwości realizacji interesów partykularnych, pojawią się jednostki lub grupy, które głównie przez wykorzystanie instytucji formalnych do nieprzypisywanych im celów będą się starały w ramach poszukiwania renty nadużywać warunków brzegowych systemu z negatywnym skutkiem dla społeczeństwa¹². Będą one wykorzystywane do realizacji interesów partykularnych z ich pierwszeństwem bądź z całkowitym wyłączeniem interesów zbiorowych. Pojawiać się może również działanie ukierunkowane na modyfikację warunków brzegowych, by rozbudować możliwości nadużycia¹³ (oczywiście działania te odbywają się za pośrednictwem władzy ustawodawczej, jej rola m.in. w

kształtowaniu podatków bywa jednak niewielka z uwagi na techniczno-prawne zaawansowanie projektów ustaw, których autorem jest w większości władza wykonawcza).

Warunkiem bezpieczeństwa obywateli państw współczesnych w związku ze sprawowaniem władztwa, jest wytworzenie warunków, w których pokusa nadużycia zaufania będzie ograniczona i nie będzie mogła być realizowana lub też potencjalne koszty związane z jej wykryciem nakażą zainteresowanemu z niej zrezygnować. W tym zakresie wymagane jest zatem poszerzenie horyzontów postrzegania celów konstrukcyjnych instytucji podatkowych – z wprowadzania ograniczeń pokusy nadużycia wobec podatników na konieczne równoległe ograniczenie pokusy nadużycia władztwa przez rządzących. Należy przyjąć, że może się to odbywać z jednej strony przez elementy instytucjonalne, z drugiej – przez kwestie standardów zachowania zarówno obywateli, jak i samej administracji. Znaczenie może mieć system kontrolowania i sankcji nakładanych w przypadku jej wykrycia, lecz – co podkreśla się w literaturze – wydaje się, że nic nie zastąpi w tym zakresie społecznego afirmowania wartości, jaką stanowi ład prawny. W praktyce jednak sam zwyczaj konstytucyjny oraz poczucie odpowiedzialności i przyzwoitości klasy politycznej nie wystarczą¹⁴.

W sferze prawa podatkowego instytucjonalne ograniczenia w Polsce ustanawia przede wszystkim Konstytucja RP¹⁵, która wprowadza w art. 217 zasadę ustawowej regulacji podatku i minimum ustawowej regulacji podatku jako elementy podstawowe w nakładaniu podatków, co w kontekście art. 84 jest rozszerzane na wszystkie daniny i ciężary publiczne. Pośród rozwiązań szczegółowych, jako warunkowane konstytucyjnie elementy ustrojowe regulowane wprost, należy wskazać:

- 1) zasadę wyłączności ustawowego nakładania podatków;
- 2) zasadę określoności podatku (poprzez minimum ustawowej regulacji podatku);
- 3) zasadę odpowiedzialnej legislacji podatkowej (m.in. poprzez wyłączenie ustawodawstwa podatkowego z trybu pilnego – *vide* art. 123 ust. 1 Konstytucji RP).

W zakresie analiz związanych z interpretacją prawa podatkowego dokonywaną m.in. przez Trybunał Konstytucyjny wyróżnić należy koncepcje wypracowane na gruncie dotychczasowego orzecznictwa i analiz teoretycznych, łączone niekiedy w postulat zasad przyzwoitej legislacji¹⁶. W jej ramy można – obok postulatów technicznych pewności i stabilności prawa podatkowego – ująć postulaty dążenia do lojalnego wobec rządzonych stanowienia prawa podatkowego, wpisujące się w zasadę zaufania podatnika do państwa (dwie ostatnie zasady niekiedy są utożsamiane). Jednocześnie poziom zabezpieczenia w tym kontekście praw podatnika oceniany bywa jako niewystarczający – i to w zasadzie w większości państw rozwiniętych, a w szczególności uzasadniający przyjęcie jako samodzielnego aktu normatywnego – karty praw podatnika¹⁷.

Wspomniane okoliczności wydają się potwierdzać obserwację o dość solidnym wypracowaniu strony formalnej instytucji związanych z prawem podatkowym, które historycznie stanowi wyraz najszerszego w dotychczasowych dziejach regulacji ustrojowych uregulowania materii prawno-finansowych, w tym podatkowych, z osadzeniem ich w treści rozwią-

zań ustrojowych¹⁸. Jednocześnie i tutaj identyfikowane bywają niedostatki i formułowane są wnioski *de lege ferenda*¹⁹.

W szczególności zaznaczają się postulaty wprowadzania rozwiązań ustrojowych polegających na doregulowaniu materii podatkowych, m.in. w postaci krytyki przyjętego kształtu art. 217 Konstytucji RP oraz – skądinąd z uwagi na problemy terminologiczne nieco kontrowersyjnego – postulatu wprowadzenia do minimum ustawowej regulacji podatku wymogu ustawowego określania podstawy opodatkowania²⁰, jak również – niezbędnego z punktu widzenia poprawy pewności prawa – uregulowania wprost zagadnień zabezpieczenia elementów pewności opodatkowania (np. przez wprowadzenie wymogu odpowiednio długiego *vacatio legis*)²¹. Wśród postulatów można wyróżnić standardy i dyrektywy dotyczące przyjmowania prawa podatkowego, jak i konkretne postulaty jakościowe do niego skierowane. Katalogi takich zasad są obecne w literaturze, jakkolwiek również bywają niejednoznaczne, kładą nacisk na konieczność poważnego traktowania podatników przez państwo, czego przez okres dwudziestolecia posttransformacyjnego nie udało się niestety osiągnąć²².

Podsumowując dotychczasowe ustalenia, można wskazać, że dotycząca rządzących pokusa nadużycia w prawie podatkowym będzie wynikać z możliwości zanegowania zasad lojalnościowych oraz przybierać postać zachowań sygnalizujących podporządkowanie się wymogom formalnym, faktycznie naruszających szacunek i zaufanie, jakie w oczach adresata normy podatkowej przysługują władzy. Znajdzie swój wyraz w nakładaniu danin publicznych z pominięciem lub nadużyciem zasad lojalnościowych, koniecznych dla prawidłowego funkcjonowania mechanizmów demokratycznych, przez wykorzystanie asymetrii informacji i wprowadzanie w błąd podatników co do charakteru podejmowanych czynności, wartości bądź rozkładu ciężaru podatkowego lub uzasadnienia podejmowanego działania podatkowego.

4. ILUZJE FISKALNE – MIRAŻE LOJALNOŚCI W PODATKACH

Dochodzimy do zagadnień w ostatnich latach również słabiej zaznaczających się w badaniach nad prawem podatkowym²³, a związanych z elementami kształtowania społecznej świadomości podatkowej w postaci generowania iluzji fiskalnej rozumianej jako świadome tworzenie u podatników niezgodnego z rzeczywistością wyobrażenia co do konstrukcji lub sposobu funkcjonowania instytucji fiskalnych²⁴. Mają one na celu wywołanie pożądanego z punktu widzenia rządzących reakcji społecznych na opodatkowanie, wynikających z narracji władz publicznych poświęconych wprowadzanym rozwiązaniom. Jako środki ludowładztwa wprowadzające w błąd muszą być ocenione negatywnie, doraźnie stanowią mogą jednak rozwiązania kuszące, do których rządzący chętnie się uciekają. Działania takie mają ze wszech miar charakter nie-lojalny, niszczyielski w sferze zaufania społecznego i destrukcyjny dla warunków rozwoju tzw. kapitału społecznego. Nadużycie zaufania społecznego przez władze publiczne podważa elementarne wartości i instytucje państwa republikańskiego jako organizacji świadomych obywateli, zaangażowanych w procesy polityczne przebiegające przy współdziałaniu rządzących i zarządzanych, wzajemnie i lojalnie starających się dążyć do zabezpieczenia warunków porządku publicznego. Co pod-

kreśla się w literaturze, niewłaściwe zachowania władzy publicznej w sferze podatkowej mogą generować szkody o charakterze społecznym, ekonomicznym, prawnym i międzynarodowym w wymiarze wręcz nieobliczalnym²⁵.

Świadome użycie prawa jako instrumentu mającego istotne znaczenie wychowawcze, pedagogiczne²⁶ do popełniania nadużycia zaufania wydaje się w tym zakresie grandą i hochsztaplerką, grożącymi niepowetowanymi, a przynajmniej wyjątkowo trudnymi do powetowania, szkodami których koszt odczuje państwo i społeczeństwo. Odtwarzanie ewentualnych strat w tym zakresie wymaga wielu lat odpowiedzialnego zachowania, pozostaje jednak w zbiorowej pamięci jako swoiste *memento*.

Trudno jest ująć to zagadnienie trafniej od twórcy polskiej socjologii prawniczej: „Rozumne prawo jest złożoną i potężną szkołą uspołecznienia charakteru narodowego, przystosowania go do rozumnego współżycia. Nierozumne prawo może rozpowszechniać demoralizację, zatruwać duszę narodu albo, w każdym razie, przeciwdziałać zdrowemu postępowi, hamować rozwój i rozkwit cennych elementów charakteru jednostek i mas”²⁷.

Obserwacja ta wybija jako element naczelną konieczność dotarcia informacyjnego przede wszystkim do tych sfer społecznych, które wykazują zaangażowanie polityczne. Z punktu widzenia lojalnego zachowania nie wydaje się konieczne uzyskiwanie powszechnej zgody na konkretne rozwiązanie prawne, niezbędne jest jednak przekazywanie rzetelnej informacji. Każde lekceważenie czy matactwo, jakkolwiek łatwiejsze, stanowi podważenie porządku publicznego, w szybkim tempie prowadzące do erozji zaufania i obniżenia skłonności do podporządkowania się prawu.

Współczesne finanse publiczne starają się traktować tak stronę dochodową, jak i stronę wydatkową w sposób ogólny przez niewiązanie konkretnych tytułów danin publicznych z celami wydatkowymi²⁸. Takie działanie umożliwia nielojalnie działającej władzy publicznej elastyczność w manipulowaniu informacjami dotyczącymi uzasadnień nakładania danin publicznych, co wyłącza dyskusję nad konkretnymi tytułami finansowanymi ze środków publicznych. W efekcie, co można dość często obserwować również w naszym państwie, uzasadnienia wydatkowe, jakie są przywoływane przy okazji wprowadzania określonego podatku lub zmian w zakresie jego stawek, mają zwykle charakter dość abstrakcyjny i korespondują raczej z generalnymi potrzebami budżetowymi, opierają się bowiem najczęściej na selektywnym zwiększaniu lub modyfikowaniu rozkładu ciężaru opodatkowania. Dalszy istotny mechanizm, niestety chętnie wykorzystywany w Polsce w nielojalnej polityce podatkowej, stanowi rozdźwięk między rzeczywistymi a deklarowanymi celami opodatkowania.

Elementy kształtowania błędnej świadomości podatników, będące w sposób oczywisty działaniami nielojalnymi, są jednocześnie mocno rozpowszechnione. W efekcie podatnik nie posiada wiedzy i w większości wypadków możliwości pozyskania danych dotyczących zasadności wprowadzenia podatku, rzeczywiste zakładanego ciężaru i jego rozkładu. Pośród tworzonych przez rządzących rozwiązań, które można uznać za świadomie konstruowane lub wykorzystywane jako źródło błędu w postrzeganiu rzeczywistości przez podatników, iluzji fiskalnych czy w tym konkretnym przypadku iluzji

podatkowych, wskazuje się w literaturze przedmiotu takie elementy, jak:

- 1) ukrywanie indywidualnego udziału podatnika w finansowaniu określonych wydatków publicznych, dokonywane przez korzystanie przy finansowaniu sfery publicznej z dochodów przez nią uzyskiwanych (które w innych przypadkach mogłyby być wykorzystane na zmniejszenie poziomu fiskalizmu),
- 2) zawieranie podatków w płatnościach za dobra prywatne (a więc oparcie strony dochodowej na podatkach pośrednich),
- 3) finansowanie wydatków publicznych w ciężar długu publicznego,
- 4) posługiwanie się podatkiem inflacyjnym, jak również
- 5) składanie fałszywych obietnic w zakresie tymczasowości określonych programów czy też wysuwanie argumentów o malejących kosztach ich kontynuowania w celu ich ewentualnego utrzymania²⁹.

Kolejną grupą iluzji zdaje się wiązanie danin z pozytywnie wartościowanymi wydarzeniami w życiu podatnika, które może dotyczyć przynajmniej części podatków od transferu aktywów. Dalsze związane będą z elementami manipulacji terminologią (np. pojęcie osoby bogatej), czy taktyki zastraszania, w której ramach władze, rozbudowują narrację ukierunkowaną na obrazowanie straszliwych skutków braku wprowadzanego podatku. Do elementów narracyjnych iluzji zaliczyć można również sprzęganie propozycji wydatkowych z podatkowymi w okresach wyborów, kiedy podejmowanie decyzji politycznych przez wyborcę wydaje się łatwiejsze w oczekiwaniu na korzyść obiecywaną przez polityków. Mniejszą uwagę przywiązuje się do ciężarów, jakie związane będą z nakładanymi daninami.

Pośród wprowadzających w błąd rozwiązań podatkowych wyróżnia się m.in.:

- 1) pobór podatku za pośrednictwem płatnika³⁰ – co uzasadniane jest wygodą podatnika (dogodnością);
- 2) podatki (formalnie składki) na ubezpieczenia społeczne o bardzo nieprzejrzystym charakterze³¹ – zdyskontowana korzyść oczekiwana wskazuje, że spodziewane korzyści są silnie nieadekwatne do ponoszonych kosztów;
- 3) opodatkowanie dochodów spółek czy opodatkowanie dochodów kapitałowych³².

Do powyższych wyliczeń można dodawać kolejne wprowadzające w błąd rozwiązania o mniej lub bardziej oczywistym charakterze. Już w tym jednak kontekście oczywisty wydaje się potencjał pokusy nadużycia jakiej mogą ulegać rządzący.

5. ZARZĄDZANIE DANINAMI PUBLICZNYMI W POLSCE

Problemy z kształtowaniem systemu podatkowego w Polsce prowadzą do niestety oczywistej konstatacji - szerokiego zaznaczania się najbardziej podstawowej formy pokusy nadużycia w systemie demokratycznym, jaką stanowi manipulacja informacją podatkową przez rządzących. Polega ona na takim kształtowaniu instytucji politycznych, które nie umożliwiają pozyskiwania jasnych i precyzyjnych danych dotyczących źródeł i tytułów finansowania publicznego, efektywności wykorzystania środków publicznych, zasadności ponoszenia konkretnych danin publicznych, czy logiki stojącej za rozkładem ciężaru opodatkowania (istotnie różnego od

deklarowanej sprawiedliwości społecznej). Od strony technicznej miarę lojalności sprowadza się do podejmowania działania mieszczącego się w formalnych ramach zasad, jakie przyjęte są w państwie do przyjmowania aktów prawotwórczych przez ciało przedstawicielskie – parlament. W efekcie akt nakładania podatku zostaje dokonany przez reprezentację narodu w ramach określanych przez ustawę zasadniczą. Takie działanie w zasadzie wystarczy, aby się okazało, że wolą większości jest wprowadzenie – usankcjonowanie daniny publicznej. Z tego właśnie powodu również opodatkowanie wiąże się niejednokrotnie z demokratyzacją związaną z reprezentacją. Udział bezpośredni czy, jak w Polsce, pośredni w podejmowaniu decyzji stanowić ma realizację bliskiego sercu postulatów „nic o nas bez nas” czy pochodzącego z matczyzny demokracji zachodniej: „no taxation without representation”.

Obserwacja praktyki prowadzenia polityki podatkowej w Rzeczypospolitej nie uzasadnia niestety pozytywnych wniosków o poziomie lojalności prezentowanym przez władze publiczne – i to właściwie niezależnie od proveniencji politycznej czy okresu sprawowania władzy. W szczególności już w odniesieniu do regulacji konstytucyjnych zaznacza się brak dążenia do podporządkowania się celom zakładanym przez konstytuującą w postaci odpowiedniego trybu prac nad legislacją podatkową (art. 123 Konstytucji RP) – są one łamane w zastraszającej skali praktycznie przez wszystkie ekipy sprawujące władzę. W warunkach nadzwyczajnych (kryzysy 2008 i 2020/2021) pojawiło się przyzwolenie na naruszanie zasad prowadzenia polityki pieniężnej i generowanie korzyści publicznych w ramach ekonomicznej kategorii tzw. podatku inflacyjnego, niedozwolonego przez prawo ustrojowe.

W polskich warunkach można również dostrzec istotne przewartościowania związane z mechanizmami legitymacji władzy i rzecz jasna danin publicznych. Prowadzony obecnie dyskurs publiczny promujący zmiany w opodatkowaniu, uzasadniane hasłami nieokreślonej „sprawiedliwości”, wskazuje, że w niewielkim stopniu władze publiczne odwołują się do racjonalnego uzasadniania danin publicznych. Zaznaczają się również działania ukierunkowane na poróżnienie poszczególnych grup podatników przez piętnowanie poszczególnych, dotychczas dozwolonych prawnie kategorii zachowań jako oszustw podatkowych. Uzasadnienia stojące za takimi działaniami giną w szumie informacyjnym związanym z tzw. uszczelnianiem systemu podatkowego. W efekcie wyklucza to z życia gospodarczego część form prowadzenia działalności gospodarczej (*vide* spółka komandytowa).

W sferze *meritum* postulatów lojalnej legislacji naruszane bywają elementy konsultacji społecznych w zakresie prawa podatkowego, pomijana analiza skutków regulacji obowiązująca administrację rządową, przez fikcyjne kreowanie inicjatyw poselskich.

Konkretnie iluzje fiskalne, jakkolwiek sfera danin publicznych jest wyłącznie częścią tej kategorii (odnotowywane są także w sferze polityki wydatkowej), w polskich warunkach stanowią głównie domenę strony dochodowej. W tym zakresie można wyodrębnić:

- 1) powrót do generowania dochodów publicznych z jednoczesnym zamazywaniem czy ukrywaniem ich charakteru. Zjawisko to występuje na różnych poziomach. Mamy do

czynienia z nakładaniem danin publicznych o charakterze paropodatkowym, noszących wprowadzające w błąd nazwy, jak „opłata cukrowa”, czy umożliwianiem tego typu działań jednostkom samorządu terytorialnego („opłata śmieciowa”). Podobne działania dotyczą również innych rodzajów danin publicznych, takich jak składki na ubezpieczenie społeczne;

- 2) wprowadzanie zmian opierających się na narracji politycznej i kształtujących, wybiórczo traktowane, zagadnienie sprawiedliwości podatkowej (nowe kategorie bogatych, których należy w imię sprawiedliwości społecznej obciążyć);
- 3) ukryte działania na elementach konstrukcyjnych podatków, zmierzające do modyfikowania bazy podatkowej.

Nie oznacza to oczywiście, że są to jedyne rodzaje aktywności ze sfery obejmowanej przez zakres pojęcia iluzji fiskalnej. Strona wydatkowa jest w nich nadal obecna, wydaje się dość silnie utrwalona, jak choćby w zakresie tworzenia fikcji wpływu społecznego na przeznaczanie środków (budżet obywatelski na poziomie lokalnym, 1% podatku dochodowego od osób fizycznych na poziomie państwowym), fikcji zwiększania efektywności w sektorze publicznym (budżet zadaniowy), czy fikcja perspektywiczności planowania finansowego (Wieloletni Plan Finansowy Państwa).

6. WNIOSKI

Należy pamiętać, że w polskich warunkach nie funkcjonuje właściwie jakikolwiek system eliminacji zjawisk związanych z politycznym poszukiwaniem renty. Istniejące rozwiązania formalnie, nie były i nie są uruchamiane lub zdewaluowały się przez wieloletnie obchodzenie celów dla jakich zostały stworzone. Wzmacniają one swoistą polisę braku odpowiedzialności, jaka jest honorowana wzajemnie przez ugrupowania polityczne kolejno po sobie sprawujące władzę. Niestety również te, których element obietnic wyborczych miała stanowić polityka rozliczania działań nielegalnych.

Odstąpienie w demokracji przedstawicielskiej obywatela-wyborcy od zainteresowania udziałem w decyzjach politycznych zostało wykorzystane przez polityków do uzyskania niemal pełnej swobody w zarządzaniu publicznym. Znajduje to wyraz w obserwacjach, że wyborca jest skłonny głosować zasadniczo w powiązaniu z zachowaniem gospodarki³³. Narasta polityczny szum informacyjny obecny również w sferze podatkowej, obiecywane są rozwiązania „korzystne” właściwie dla wszystkich grup podatników, również jednak zarzuty w dyskursie politycznym nie bywają popierane wywodami merytorycznymi. W efekcie można wskazać, iż w Polsce osiągnięto stan, w którym iluzje podatkowe stanowią zjawisko częstsze niż działania lojalne i przejrzyste.

Co wydaje się warte szczególnego podkreślenia, głosowanie pozostające w prostym związku ze stanem gospodarki bywa ograniczone w przypadkach, kiedy zostaje zakreślona jasność kompetencyjna instytucji publicznych³⁴. Wyborcy świadomi zakresu odpowiedzialności władzy starają się dokonywać czynności wyborczych w sposób odpowiedzialny. Można wówczas poszukiwać uzasadnień dla postulatów rozbudowania świadomości obywatelskiej. Pozostaje zatem w zasięgu społecznym mechanizm powrotu do lojalności podatkowej.

Jak ukazuje praktyka, rządzącym łatwiej jest jednak ponosić potencjalne koszty polityczne i rzeczywiste społeczne przez dokonywanie czynności ogłupiających. Zjawisko to niewątpliwie sprzyja utrwalaniu się rozwiązań nieefektywnych, które wielokrotnie były przedmiotem krytyki w opracowaniach naukowych³⁵. W żaden jednak sposób krytyka ta nie wpłynęła na poprawę standardów zachowania rządzących. Kiedy obserwuje się rzeczywistość, można stwierdzić, że standardy zachowań politycznych ulegają stałemu pogorszeniu.

Przypisy

- ¹ Przegląd i omówienie koncepcji umowy społecznej, zob. B.A. Jelonek, *Idea umowy społecznej*, „Acta Erasiana” 2014, t. 6, s. 11 i nast.
- ² O braku odnośnych norm wiążących podmioty odpowiedzialne za tworzenie prawa podatkowego pisał Witold Modzelewski, zob. tenże, *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010, s. 91.
- ³ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 91 i nast.
- ⁴ Element minimalizacji kosztów transakcyjnych bywa określany jako kapitał społeczny. Szerokie ujęcie koncepcji, zob. F. Fukuyama, *Zaufanie. Kapitał społeczny a droga do dobrobytu*, Warszawa 1997.
- ⁵ Koszty transakcyjne bywają utożsamiane właśnie z kosztami gromadzenia i przetwarzania informacji. M. Garbicz, Z. Staniek, *Mikroekonomia. Problemy zawodności rynku*, Warszawa 2009, s. 29.
- ⁶ Tamże, s. 130.
- ⁷ J.E. Stiglitz, dz. cyt., s. 10 i nast.
- ⁸ S. Stodolak, *Rządy najgorszych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2019, 17 października, <https://forsal.pl/artykul-prasowy/6458755,rzady-najgorszych.html>, dostęp: 8.03.2021.
- ⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 217.
- ¹⁰ H.G. Frederickson i in., *The public administration theory primer*, wyd. 2, 2012, s. 211.
- ¹¹ A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – granice i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, r. 67, z. 3, s. 22.
- ¹² G. Tullock, *Rents and Rent-Seeking*, w: *The Political Economy of Rent-Seeking*, C.K. Rowley, R.D. Tollison, G. Tullock (red.), New York 1988, s. 51 i nast. Tamże, w zakresie relacji biurokratycznych i biurokratyczno-legislacyjnych: C.K. Rowley, R. Elgin, *Government and its Bureaucracy: A Bilateral Bargaining Versus a Principal Agent Approach*. Przykłady i analizy odnoszone do warunków krajowych w tym zakresie, zob. S. Sztaba, *Aktywne poszukiwanie renty. Teoria, przykłady historyczne. Przejawy w polskiej gospodarce lat dziewięćdziesiątych*, Warszawa 2002; A. Zybortowicz, *Polityczna pogoń za rentą jako zagrożenie dla spójności społecznej i modernizacji (część I: Perspektywa teoretyczna)*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2010, z. 16, s. 32 i nast., <http://repozytorium.umk.pl/handle/item/1123>, dostęp: 16.04.2021.
- ¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania...*, dz. cyt., s. 25.
- ¹⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ¹⁵ J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy BAS” 2010, nr 3 (27).
- ¹⁶ M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia w Polsce karty praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 102 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.06>, dostęp: 7.09.2021.
- ¹⁷ M.in. J. Wierzbicki, *Rozwój ustrojowych regulacji polskich finansów publicznych*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2014, nr 1, s. 35-63.
- ¹⁸ W. Modzelewski, *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, Warszawa 2020, s. 53 i nast.; J. Kulicki, *Obecny i pożądaný zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r.*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red. nauk.), Warszawa 2016, s. 15 i nast.

- ²⁰ A. Krawczyk-Sawicka, *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2 (10), s. 209, czy E. Juchniewicz, *Pojęcie podatku jako jeden z głównych elementów konstytucyjnych przepisów podatkowych*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania...*, dz. cyt., s. 121, jak również wcześniejsze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 1988 r., Uw 4/88, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=5534&sprawa=3007>, dostęp: 7.09.2021.
- ²¹ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 126.
- ²² J. Kulicki, *Obecny i pożądaný zakres...*, dz. cyt., s. 33.
- ²³ Kategoria iluzji fiskalnej pojawiała się w piśmiennictwie z rosnącą częstotliwością w latach 1980-1994. Obecnie poziom przywołań tego terminu jest na poziomie wspomnień z roku 1980. Zob. *Fiscal illusion*, w: Google Ngram Viewer, https://books.google.com/ngrams/graph?content=fiscal+illusion&year_start=1800&year_end=2019&corpus=26&smoothing=3&case_insensitive=true, dostęp: 19.09.2020.
- ²⁴ J.M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Warszawa 1997, s. 158 i nast.
- ²⁵ C. Kosikowski, *Podatki...*, dz. cyt., s. 22-23.
- ²⁶ L. Petrażycki, *O ideale społecznym i odrodzeniu prawa naturalnego, z dodatkiem O gospodarstwie i prawie i o istocie i przesłankach ekonomii politycznej*, Warszawa 1925, s. 96.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ Tzw. zasada materialnej jedności budżetu, ewentualnie zasada niefunduszowania.
- ²⁹ J.M. Buchanan, dz. cyt., s. 164.
- ³⁰ Tamże, s. 172.
- ³¹ Tamże, s. 175.
- ³² Tamże.
- ³³ S.B. Hobolt, J. Tilley, *Blaming Europe? Responsibility Without Accountability in the European Union*, Oxford 2014, s. 126. Są one uznawane za uzasadnione tak w skali mikro, jak i w skali makro, tak w odniesieniu do zjawisk rzeczywistych, jak i w odniesieniu do zjawisk wyłącznie postrzeganych, tak: M. Lewis-Beck, M. Stegmaier, *Economic Determinants of Electoral Outcomes*, „Annual Review of Political Science” 2000, No. 3 (1), s. 211.
- ³⁴ S.B. Hobolt, J. Tilley, dz. cyt., s. 126, z ustaleniami pochodzącymi z badań: G.B. Powell Jr., G.D. Whitten, *A Cross-National Analysis of Economic Voting: Taking Account of the Political Context*, „American Journal of Political Science” 1993, Vol. 37, No. 2, s. 410.
- ³⁵ C. Kosikowski, *Podatki...*, dz. cyt.
- Bibliografia**
- Literatura**
- Buchanan J.M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Warszawa 1997.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red. nauk.), Warszawa 2016.
- Frederickson H.G. i in., *The public administration theory primer*, wyd. 2, 2012.
- Fukuyama F., *Zaufanie. Kapitał społeczny a droga do dobrobytu*, Warszawa 1997.
- Garbic M., Staniek Z., *Mikroekonomia. Problemy zawodności rynku*, Warszawa 2009.
- Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – granice i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, r. 67, z. 3.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., Malecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
- Hobolt S.B., Tilley J., *Blaming Europe? Responsibility Without Accountability in the European Union*, Oxford 2014.
- Jelonek B.A., *Idea umowy społecznej*, „Acta Erasiana” 2014, t. 6.
- Juchniewicz E., *Pojęcie podatku jako jeden z głównych elementów konstytucyjnych przepisów podatkowych*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Wieloaspektowość kryzysu finansów publicznych w Polsce*, „Prawo i Społeczeństwo” 2012, nr 3 (XII).
- Krawczyk-Sawicka A., *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2 (10).
- Kulicki J., *Obecny i pożądaný zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r.*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red. nauk.), Warszawa 2016, s. 15 i nast.
- Kulicki J., *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy BAŚ” 2010, nr 3 (27).
- Lewis-Beck M., Stegmaier M., *Economic Determinants of Electoral Outcomes*, „Annual Review of Political Science” 2000, No. 3 (1).
- Modzelewski W., *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, Warszawa 2020.
- Modzelewski W., *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, R. Dowgier (red.), Białystok 2012.
- Petrażycki L., *O ideale społecznym i odrodzeniu prawa naturalnego, z dodatkiem O gospodarstwie i prawie i o istocie i przesłankach ekonomii politycznej*, Warszawa 1925.
- Powell Jr. G.B., Whitten G.D., *A Cross-National Analysis of Economic Voting: Taking Account of the Political Context*, „American Journal of Political Science” 1993, Vol. 37, No. 2.
- Rowley C.K., Elgin R., *Government and its Bureaucracy: A Bilateral Bargaining Versus a Principal Agent Approach*, w: *The Political Economy of Rent-Seeking*, C.K. Rowley, R.D. Tollison, G. Tullock (red.), New York 1988.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004.
- Stodolak S., *Rządy najgorszych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2019, 17 października, <https://forsal.pl/artukul-prasowy/6458755,rzady-najgorszych.html>, dostęp: 8.03.2021.
- Sztaba S., *Aktywne poszukiwanie renty. Teoria, przykłady historyczne. Przejawy w polskiej gospodarce lat dziewięćdziesiątych*, Warszawa 2002.
- The Political Economy of Rent-Seeking*, C.K. Rowley, R.D. Tollison, G. Tullock (red.), New York 1988.
- Tullock G., *Rents and Rent-Seeking*, w: *The Political Economy of Rent-Seeking*, C.K. Rowley, R.D. Tollison, G. Tullock (red.), New York 1988.
- Wierzbicki J., *Rozwój ustrojowych regulacji polskich finansów publicznych*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace” 2014, nr 1.
- Wilc M., *Potrzeba wprowadzenia w Polsce karty praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.06>, dostęp: 7.09.2021.
- Zybertowicz A., *Polityczna pogoń za rentą jako zagrożenie dla spójności społecznej i modernizacji (część I: Perspektywa teoretyczna)*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2010, z. 16, <http://repozytorium.umk.pl/handle/item/1123>, dostęp: 16.04.2021.
- Źródła internetowe**
- Fiscal illusion*, w: Google Ngram Viewer, https://books.google.com/ngrams/graph?content=fiscal+illusion&year_start=1800&year_end=2019&corpus=26&smoothing=3&case_insensitive=true, dostęp: 19.09.2020.
- Akty prawne**
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 1988 r., Uw 4/88, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=5534&sprawa=3007>, dostęp: 7.09.2021.