

Paweł Szecówka

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie,
Polska

e-mail: pawelszecowka@interia.eu

ORCID: 0000-0002-0478-4725

RECEPCJA ELEMENTÓW IDEI PRAWA GUSTAWA RADBRUCHA NA GRUNT PRAWA PODATKOWEGO

RECEPTION OF ELEMENTS OF GUSTAW RADBRUCH'S IDEA OF LAW TO THE TAX LAW

Abstract

The analysis of the elements of Gustaw Radbruch's idea of law and their transfer to the theory of taxation area unlocks the potential to formulate important postulates for the tax legislator and the tax administration. Particular attention should be paid to the purposefulness of law, which calls for an entirely new perspective on establishing tax law, which may revolutionize the state-taxpayer relationship. The other postulates can also inspire the development of better tax law. Tax law may be better for both sides of the public-law relationship, and not only for taxpayers who (as it seems), especially in the legislator's opinion, have been a priority of the tax law doctrine in recent years.

KEYWORDS

Gustaw Radbruch, Radbruch's formula, tax law, justice, the purposefulness of law, legal security

SŁOWA KLUCZOWE

Gustaw Radbruch, formuła Radbrucha, prawo podatkowe, sprawiedliwość, celowość prawa, bezpieczeństwo prawne

WSTĘP

Gustaw Radbruch, niemiecki filozof i prawnik żyjący na przełomie XIX i XX w., jest postacią bardzo dobrze znaną filozofom prawa na całym świecie. Zarówno najpopularniejsze jego osiągnięcie, czyli tzw. formuła Radbruch, jak i elementy idei prawa, jaką wyznawał Niemiec, są szeroko komentowane przez przedstawicieli różnych gałęzi prawa. Niemniej jednak poglądy tego niemieckiego filozofa zdaje się pomijać doktryna prawa finansowego i podatkowego. Autor niniejszego artykułu, po przeprowadzeniu badań nad elementami idei prawa Gustawa Radbrucha, dochodzi do wniosku, że recypowanie ich na grunt prawa podatkowego może prowadzić do wyprowadzenia wielu wniosków przydatnych różnym ogniwom procesu kształtowania i stosowania prawa podatkowego; może niejako wskazać nowe kierunki, czy też zadania, jakie można postawić przed prawodawstwem podatkowym. Niniejszy artykuł zostaje poświęcony przedstawieniu wyników przeprowadzonej, opisaney powyżej analizy oraz sformułowaniu wniosków pod adresem konkretnych ogniw uczestniczących w stanowieniu i stosowaniu prawa podatkowego.

1. POZYTYWIZM PRAWNICZY, JUSNATURALIZM A FILOZOFIA GUSTAWA RADBRUCHA

Najpowszechniejszymi dwoma filozoficzno-prawnymi sposobami pojmowania prawa są bez wątpienia pozytywizm prawniczy i jusnaturalizm. Spór pomiędzy tymi dwoma nurtami znany jest światu filozofii prawa od wielu setek lat. Sprawę dodatkowo komplikuje złożoność tychże nurtów i ich wewnętrzne zróżnicowanie¹. Celem niniejszego artykułu nie jest charakteryzowanie tych nurtów, jednakże chcąc mówić o Gustawie Radbruchu, nie można uniknąć przyjęcia podstawowych założeń dotyczących wspomnianych filozoficznych podejść do prawa. Zaczynając próbę możliwie jak najkrótszego scharakteryzowania

¹ Zob. np.: A. Dyrda, *Główne tezy współczesnego pozytywizmu prawniczego*, (w:) *Konwencja u podstaw prawa. Kontrowersje pozytywizmu prawniczego*, LEX/el. 2013.

tych nurtów od pozytywizmu, należy stwierdzić, że pozytywizm opiera się na podporządkowaniu moralności prawu. To co jest napisane – jest prawem, inaczej: czyn prawnie dozwolony jest moralny. Ponadto zasadniczo uznaje się, że prawo jest wytworem ludzkim, odseparowanym od moralności, jest tylko zbiorem norm, czy też reguł. Oczywiście (szczególnie współcześnie) nie należy utożsamiać pozytywizmu z ustrojami totalitarnymi usprawiedliwiającymi zbrodnie przeciw ludzkości, jednakże pozytywiści nadal podkreślają supremację prawa nad moralnością. Proces tzw. zmiękczenia pozytywizmu doprowadził jedynie do tego, że zwolennicy tego podejścia nie odrzucają całkowicie istnienia prawa naturalnego. Podkreślić również warto, iż pozytywizm jest nadal nurtem wiodącym w nauce prawa.

Jusnaturaliści natomiast, oczywiście nie negując konieczności istnienia prawa stanowionego – uważają, że musi być ono moralne, jest nierozzerwalnie związane z moralnością. Podkreślają wyższość wartości, norm prawa naturalnego nad prawem stanowionym². Niejako wynikiem poglądów jusnaturalistów jest traktowanie prawa nie jako efektu wytwórczej działalności człowieka, czy też jedynie jako zbioru norm i reguł, lecz jako głosu jednostek, jednoczącego się w celu zorganizowania prawnej ochrony: wartościom, własności, osobom i wolności³. W skrócie więc (być może i wręcz karygodnym) należy przyjąć, że generalnie pozytywizm prawniczy stawia na piedestale prawo jako tekst normatywny i to prawo niejako kształtuje moralność, a w jusnaturalizmie jest zasadniczo na odwrót – prawo naturalne stoi na piedestale i to ono ma kształtować prawo normatywne, musi być ono zgodne z prawem naturalnym.

W tym miejscu należy przedstawić relację między poglądami Gustawa Radbrucha a wskazanymi fundamentalnymi nurtami filozofii prawa. Niestety nie jest to jednak zadaniem prostym. Można zaryzykować stwierdzenie, iż ukształtował się pewien stereotyp, zgodnie z którym Gustaw Radbruch był pozytywistą, który w wyniku doświadczeń związanych z II wojną światową „ewoluował” w kierunku filozofa prawnonaturalnego⁴. Należy jednak pamiętać, że jednoznaczne scharakteryzowanie Radbrucha jako jusnaturalistę lub pozytywistę nie jest takie łatwe; teza ta znajduje zresztą swoje odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu. Ponadto przyjmuje się, iż sam nie określał siebie jednoznacznie jako zwolennika którejkolwiek z tych filozofii⁵. Ciekawe jest również sformułowanie, że Radbruch „chciał niejako uratować pozytywizm, posiłkując się prawem natury i jego

² Zob. szerzej: P. Szcówka, *Deprecjacja moralności w orzecznictwie sądów w sprawach podatkowych – glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2014 r.*, I SA/Gd 549/14, FONS 2019, nr 2(13), s. 38–41; M. Szyszkowska, *Zarys filozofii prawa*, Białystok 2000, s. 125–129, 177–179, 209–222; A. Sulikowski, *Wstęp do prawoznawstwa. Krótki kurs*, Wałbrzych 2007, s. 7–9.

³ Por. F. Bastiat, *Prawo*, Warszawa 2015, s. 9–11, 75.

⁴ Zob. J. Zajadło, *Formuła „Gesetz und Recht”*, „Ius et Lex” 2002, nr 1, s. 38.

⁵ K. Białas-Zielińska, *Koncepcje pozytywizmu prawniczego i iusnaturalizmu w ujęciu Gustawa Radbrucha*, (w:) P. Kaczmarek, Ł. Machaj (red.), *Pozytywizm prawniczy i szkoła prawa natury – tradycje sporu i jego współczesne implikacje*, Wrocław 2010, s. 66.

»formuła« jest tego wynikiem»⁶. Warto jednak wskazać inny z poglądów, a mianowicie, iż tezy sformułowane przez Radbrucha po II wojnie światowej nie są wynikiem ewolucji jego poglądów, a jedynie „konsekwentnym spointowaniem myśli skryzalizowanych w systemie filozofii prawa, stworzonym przez Radbrucha przed dojściem Hitlera do władzy”⁷. Istnieje również bardzo ciekawy inny punkt widzenia, zgodnie z którym zmiany, jakie zaszły w Radbruchu (o ile rzeczywiście dotyczyły one *stricte* jego poglądów, a nie jedynie sposobu ich wyrażania), miały podłoże mocno religijne⁸. Powyższe rozważania są polem do ciekawej dyskusji, jednakże niezależnie od tego, z którym z poglądów się zgodzimy, czy też który jest „prawdziwszy”, obiektem zainteresowania niniejszego artykułu jest idea prawa Gustawa Radbrucha, której istnienia i kształtu żaden z powyższych poglądów nie kwestionuje⁹. Fundamentami owej idei, której istnienie Radbruch przyjął, czy też jej elementami są sprawiedliwość, celowość i bezpieczeństwo prawne¹⁰.

Owe elementy występują w filozofii Radbrucha w formie antynomii. Nie mogą być one (wszystkie) jednocześnie w 100% zrealizowane. Jednakże nie mają one również siebie zwalczać, bowiem rywalizacja owych elementów ma prowadzić do ciągłego doskonalenia prawa, do jego dopasowywania do momentu historycznego i warunków jego obowiązywania i stosowania¹¹. Filozofia Niemca skupia się więc na trzech elementach, generalnie niedających się stosować jednocześnie w pełni, jednakże pożądanym w odpowiednich proporcjach.

Nie należy zapominać, że za największe „osiągnięcie” Radbrucha uchodzą nie owe filary idei prawa, a tzw. formuła Radbrucha. Owa formuła, przedstawiana za pomocą sentencji *lex iniustissima non est lex*, jest inaczej określana „koncepcją ustawowego bezprawia”. Zgodnie z tą koncepcją fundamentem prawa jest bezpieczeństwo prawne a „prawo stanowione, gwarantowane przez ustawy i władzę, zachowałoby prymat nawet mimo niecelowości i niesprawiedliwej treści – z wyjątkiem sytuacji, kiedy ustawa w stopniu tak nieznośnym przeczy sprawiedliwości, że ta ostatnia musi ostatecznie przeważać nad prawem niesprawiedliwym”¹². Jest to więc pewnego rodzaju wytrych do tego, by

⁶ *Ibidem*, s. 73.

⁷ D. Bogacz, *Formuła i filozofia prawa Gustava Radbrucha*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2002, z. 3, s. 263.

⁸ Zob. szerzej J. Potrzebszcz, *Formuła Radbrucha a formuła Cathreina*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2011, t. 21, nr 2, s. 14 i n.

⁹ Zob. szerzej D. Bogacz, *Formuła i filozofia...*, np. s. 259; J. Zajadło, *Formuła „Gesetz...”, np. s. 48; G. Radbruch, Filozofia prawa* (tłum. E. Nowak), Warszawa 2012, s. 79–84.

¹⁰ Zob. np. K. Białas-Zielińska, *Koncepcje pozytywizmu prawniczego i iusnaturalizmu w ujęciu Gustava Radbrucha*, (w:) P. Kaczmarek, Ł. Machaj (red.), *Pozytywizm...*, s. 67.

¹¹ Por. J. Zajadło, *Formuła Radbrucha. Filozofia prawa na granicy pozytywizmu prawniczego i prawa natury*, Gdańsk 2001, s. 147–148.

¹² G. Radbruch, *Ustawowe bezprawie i ponadustawowe prawo*, (w:) G. Radbruch, *Filozofia prawa* (tłum. E. Nowak), Warszawa 2012, s. 250.

można było uznać prawo pozytywne za nieobowiązujące. Podkreśla się, że w wyniku II wojny światowej Radbruch nabrał przekonania, że owe ograniczenie obowiązywania prawa pozytywnego ma duże znaczenie¹³. Abstrahując bowiem od wskazanego powyżej sporu dotyczącego filozoficznej orientacji Radbrucha, przytoczone zdanie padło z jego ust dopiero po wojnie. O ile „formuła Radbrucha” nie będzie centralną częścią niniejszego artykułu, o tyle użycie jej, szczególnie w odniesieniu do elementu idei, jakim jest sprawiedliwość, będzie odgrywało istotną rolę w procesie recypowania poglądów Niemca na grunt prawa podatkowego. Należy bowiem zauważyć, iż „formuła Radbrucha” wyłania się w dużej mierze właśnie z postulatu prawa sprawiedliwego, który to wygłasza niemiecki filozof i prawnik.

Przed dokładną analizą poszczególnych elementów idei prawa Radbrucha należy ukazać jeszcze jedną bardzo istotną kwestię. Prawdą jest, że poglądy Radbrucha kształtowały się w trudnych czasach początku XX w., jednak owa trudność i specyfika tamtych czasów nie powodują, iż stały się one nieaktualne. Ciągłe żywa dyskusja i coraz to nowe publikacje poświęcone Radbruchowi pokazują bowiem, że jego wizja ma w sobie pewien walor ponadczasowości¹⁴. Nawet pojedyncze powołania formuły autorstwa Gustawa Radbrucha skutkują tym, że jego filozofia nie ginie, jest ciągle analizowana¹⁵.

Przechodząc do meritum, zostaną teraz recypowane poglądy Gustawa Radbrucha na grunt prawa podatkowego. Kluczowa będzie korelacja pomiędzy sprawiedliwością, celowością i bezpieczeństwem prawnym a współczesnym wymiarem funkcjonowania prawa podatkowego. Akcent zostanie położony na wnioski i postulaty, które zostaną sformułowane w zależności od ich brzmienia pod adresem określonych podmiotów stanowiących bądź stosujących prawo podatkowe.

¹³ Por. J. Woleński, *O formule Radbrucha*, „Principia” 2015, t. 61–62, s. 5 i n.; K. Białas-Zielińska, *Koncepcje pozytywizmu prawniczego i iusnaturalizmu w ujęciu Gustava Radbrucha*, (w:) P. Kaczmarek, Ł. Machaj (red.), *Pozytywizm...*, s. 70 i n.

¹⁴ Por. np. M. Lubertowicz, *Lex iniustissima non est lex. Formuła Gustava Radbrucha jako alternatywa dla międzynarodowego systemu ochrony praw człowieka*, (w:) M. Sadowski, P. Szymaniec (red.), *Wrocławskie Studia Erasmiańskie = Studia Erasmiana Wratislaviensia, 4. Prawa człowieka – idea, instytucje, krytyka*, Wrocław 2010, s. 375–376; K. Białas-Zielińska, *Koncepcje pozytywizmu prawniczego i iusnaturalizmu w ujęciu Gustava Radbrucha*, (w:) P. Kaczmarek, Ł. Machaj (red.), *Pozytywizm...*, s. 72–73; P. Skuczyński, *Czy grozi nam kryzys prawa? Rozważania na tle problemu tzw. roszczenia do słuszności*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2011, nr 2, s. 74.

¹⁵ Np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2016 r., VII SA/Wa 1592/15, oraz powołane tam wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

2. SPRAWIEDLIWOŚĆ

Analizę sprawiedliwości w ujęciu Radbrucha należy rozpocząć od zdania: „sprawiedliwość nakazuje bowiem tylko tyle, że do tego, co równe, przykładać należy równą miarę, a do tego, co różne – miarę nierówną”¹⁶. Według Radbrucha ze sprawiedliwości nie da się wywieść treści prawa, jest ona pewnego rodzaju postulatem. Stanowi drogowskaz, a nie instrukcję, wskazuje, jaki powinien być skutek, czy też wymiar prawa – ale nie odpowiada na pytanie, jak do tego dotrzeć. Opisując sprawiedliwość, Radbruch pisze, że jest ona ideą absolutną oraz że obowiązuje w sposób bezstronny i ponadpartyjny. Sprawiedliwość wymaga powszechności, zdaniem filozofa cały proces polityczny polega na sporze o sprawiedliwość, gdzie dąży się do tego, że to co „ja” uważam za sprawiedliwe, jest również sprawiedliwe dla innych. Panuje jednak powszechna zgoda, że wszyscy owej sprawiedliwości pragną¹⁷. Interpretując słowa Radbrucha, można zaryzykować stwierdzenie, że sprawiedliwość widzi on jako pewien stan, pewną świadomość, czy też poczucie, którego nie da się zmierzyć ani zważyć przez pryzmat samej siebie. Czyli owszem, możemy sprawiedliwość oceniać, czy też próbować modyfikować w społeczeństwie poczucie sprawiedliwości, wpływać na nie, zawsze jednak potrzebujemy do tego pewnego pryzmatu, potrzebujemy pewnego punktu odniesienia. Tym punktem jest dla Radbrucha cel prawa.

Szeroko pojęte zagadnienie sprawiedliwości w prawie podatkowym jest wielokrotnie komentowane przez doktrynę¹⁸. Jeżeli więc przyjąć, że sprawiedliwość jest (zgodnie z poglądem Radbrucha) jednym z trzech głównych i fundamentalnych filarów prawa, to pierwszym założeniem musi być, iż należy ją realizować. Jakkolwiek teza ta nie brzmi kuriozalnie, to jest to stanowisko, od którego należy wyjść, bowiem trzymając się pojmowania sprawiedliwości jako pewnego stanu, jako pewnego poczucia, które jest jedynie wypadkową pozostałych dwóch filarów, to można jej przypisać (szczególnie w prawie podatkowym) bardzo ważną funkcję. Otóż może być ona czymś na obraz czujnika bezpieczeństwa. Należy bowiem przyjąć, że podatki jako ogromne mechanizmy prawno-ekonomiczno-finansowe¹⁹, które są tworzone w procesie w oczywisty sposób politycznym²⁰, są oparte na „zderzeniu”, czy też wręcz walce prawa własności prywatnej z własnością publiczną, finansowanie wydatków publicznych wymaga bowiem odpowied-

¹⁶ G. Radbruch, *Filozofia...*, s. 79.

¹⁷ Por. *ibidem*, s. 79–81.

¹⁸ Np. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 130 i n., i wskazane tam źródła; H. Litwińczuk, *Zasady podatkowe. Ucieczka przed podatkiem*, (w:) M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski [et al.], *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 295–297.

¹⁹ A. Słysz, *Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 2, s. 112.

²⁰ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 174.

niej korelacji między interesem prywatnym a interesem publicznym²¹. W związku z tym wszelka próba oceny stopnia sprawiedliwości prawa podatkowego musi być dokonywana z dwóch perspektyw – państwa i obywatela. Obszar zetknięcia tych dwóch „typów” własności jest więc niezmiernie delikatny, ale i istotny. W związku z tym każde poczucie niesprawiedliwości musi być dogłębnie analizowane. Prawo podatkowe może bowiem z łatwością skrzywdzić obywatela, ma tak wielki wpływ na codzienność każdego podatnika, że procesy w nim zachodzące nie mogą być bagatelizowane. Gustaw Radbruch postrzega sprawiedliwość jako coś, czego każdy pragnie, należy więc o nią zabiegać. Sprawiedliwość jest elementem idei, która w swej istocie jest trójelementowa. Na poczucie sprawiedliwości można więc wpływać poprzez odpowiednią pracę nad pozostałymi dwoma filarami prawa. Niejednorodność i niedefiniowalność sprawiedliwości nie jest jej wadą. Jest szansą do tego, by ciągle nad nią pracować i o nią zabiegać. Nie trzeba więc „wołających o sprawiedliwość” traktować jak niepotrzebnych demagogów i mącieli, wręcz przeciwnie, wszelka sygnalizacja niesprawiedliwości w prawie podatkowym jest sygnałem ostrzegawczym, sygnałem do zmian.

Wobec prawodawcy należy wysunąć więc postulat, zgodnie z którym zasada sprawiedliwości opodatkowania, niejako siostrzana względem idei sprawiedliwości Radbrucha, musi wieść prym w prawodawstwie. Niemiecki filozof i prawnik akcentuje absolutność idei sprawiedliwości. Należy przez to rozumieć, że w każdym względzie, w każdym czasie i miejscu podstawowym celem i założeniem prawa powinno być wywoływanie sprawiedliwych skutków w życiu obywateli. Radbruch traktuje sprawiedliwość jako aksjomat, jako niezależną wartość, równą innym wartościom, takim jak dobro czy piękno²². Oznacza to, że nie może być ona jednym z elementów procesu legislacyjnego, musi ona mu przewodzić, musi być ona pierwszą myślą towarzyszącą legislatorom, na równi z innymi wartościami im przyświecającymi. Traktowanie sprawiedliwości jako twardego aksjomatu, a nie jedynie postulatu, zdaje się być fundamentem prawa w rozumieniu Radbrucha. Wtedy i tylko wtedy zasada sprawiedliwości może być zachowana.

Należy również pamiętać, że Gustaw Radbruch zauważa, że owej sprawiedliwości pragną wszyscy i że nie zawsze oznacza ona, nazwijmy to, „bezkrytyczną równość”, lecz oznacza, jak stwierdza filozof, że „do tego, co równe, przykładać należy równą miarę, a do tego, co różne – miarę nierówną”. Z tych myśli należy sformułować kolejny postulat względem władzy ustawodawczej, zgodnie z którym pod żadnym pozorem nie powinna ona godzić się na jakąkolwiek niesprawiedliwość względem jakichkolwiek grup społecznych. Legislatorzy powinni w pewnym znaczeniu tego słowa „akceptować” i „szanować” zróżnicowanie

²¹ Zob. J. Glumińska-Pawlic, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego*, (w:) D. J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, LEX/el. 2020.

²² T. Chauvin, *Sprawiedliwość: między celowością a bezpieczeństwem prawnym. Ewolucja poglądów Gustawa Radbrucha*, „*Studia Iuridica*” 1999, t. XXXVII, s. 16.

w społeczeństwie. Oczywiście, wydaje się, że nie należy ze słów Radbrucha wyciągać negacji prowadzenia jakiejkolwiek tzw. polityki społecznej, niemniej jednak trzeba postulować, by legislatorzy nie dopuszczali do sytuacji, w których realizacja i prowadzenie owej „pomocy społecznej”, czy też jakiegokolwiek innego celu, jaki postawi przed sobą państwo, byłoby niesprawiedliwe względem jakiejkolwiek innej grupy obywateli. Sprawiedliwego prawa pragną wszyscy i ma ono być sprawiedliwe dla wszystkich – jak wynika ze słów Gustawa Radbrucha – dla wszystkich, a więc nie tylko dla np. potrzebujących pomocy, lecz także dla tych, dzięki którym jest możliwe jej udzielanie.

3. CELOWOŚĆ

Jak wskazano powyżej, sprawiedliwości prawa nie da się ocenić przez pryzmat jej samej, dokonać jej można (oceny) jedynie z zastosowaniem pewnego punktu odniesienia. Zdaniem Radbrucha, tym punktem odniesienia, owym pryzmatem, który trzeba zastosować, próbując ocenić „poziom sprawiedliwości” prawa, jest tzw. celowość prawa. Gustaw Radbruch akcentuje jednak, że element ten charakteryzuje się znacznym relatywizmem, bowiem od wielu czynników zależy, jak owy cel się ukształtuje w koncepcjach poszczególnych partii politycznych. Warto podkreślić, iż z trzech elementów idei prawa Radbrucha, tylko celowość wskazuje filozof jako element relatywny, o pozostałych pisze, że „wyrastają ponad wszelkie różnice dzielące koncepcje prawa i państwa, o partyjnych walkach nie wspominając”²³. Należy również podkreślić pewnego rodzaju niebezpieczeństwo wynikające z pełnej dominacji celowości prawa. Z tą celowością łączy bowiem Radbruch rządy w państwach policyjnych, gdzie w ką odsuwane były sprawiedliwość i bezpieczeństwo prawne w imię celu realizowanego przez arbitralną władzę²⁴.

Dzięki celowości prawa jest więc możliwa ocena stopnia (nie)sprawiedliwości prawa, o której pisano powyżej. Warto to zestawić z zagrożeniem, o którym pisał Radbruch. Otóż zdaniem filozofa, niesprawiedliwość pojawi się wtedy, gdy cel prawa będzie realizowany arbitralnie, np. gdy owa realizacja będzie pogwałcała prawa i wolności człowieka (skrajne przykłady: niewolnictwo, Holocaust). Realizacja określonego celu nie może stać w sprzeczności z podstawowymi prawami człowieka, np. z prawem do życia i wolności. Na gruncie prawa podatkowego za przykład można podać fiskalizm podatków. Oczywiście celem prawa podatkowego jest pobranie podatku, w celu realizacji zadań, jakie przyjęło na swoje barki państwo, jednakże jeśli będzie to czynione bezkrytycznie i arbitralnie, gdy ciężar

²³ G. Radbruch, *Filozofia...*, s. 80.

²⁴ Por. *ibidem*, s. 79–84.

podatkowy będzie zbyt wielki, to państwo doprowadzi do zniszczenia źródła opodatkowania. I co wtedy z tego, że podatek pobrano, skoro za rok nie będzie to już możliwe? Co z tego, że cel został zrealizowany, skoro okazało się, że kosztem tego upadło przedsiębiorstwo, wzrosło bezrobocie itd. Warto podkreślić, że ochrona źródła opodatkowania jest jednym z najstarszych postulatów wielkich myślicieli podatkowych²⁵.

Celowość prawa ma u Radbrucha bardzo praktyczny wymiar, z łatwością można więc w tym miejscu wystosować co najmniej dwa postulaty względem legislatora, jak również administracji skarbowej. Po pierwsze, należy ze sobą zestawić dwie myśli: że stanowienie prawa podatkowego jest procesem silnie politycznym²⁶ i że każde prawo, w tym prawo podatkowe, musi mieć cel, którego wyznaczenie również jest uwarunkowane politycznie. Nie ulega wątpliwości, że istotą stosunku publicznoprawnego jest swoistego rodzaju rywalizacja prawa własności prywatnej z własnością publiczną. Negatywnym skutkiem teźe rywalizacji może być postępująca niechęć obywatela do państwa (administracji) i odwrotnie. Jednakże nie można do tego dopuścić, bowiem przeczy to jakimkolwiek zasadom współżycia społecznego, czy teź zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego²⁷. Niestety, badając polskie prawo podatkowe, należy zauważyć, że z jednej strony dostrzec można coraz większą ilość gwarancji praw podatnika, jak chociażby pojawienie się od 2016 r. w polskim porządku prawnym zasady *in dubio pro tributario*²⁸, a z drugiej nie ustają doniesienia o negatywnie ocenianych decyzjach władzy ustawodawczej w zakresie opodatkowania²⁹. Można więc odnieść wrażenie, że w pewnych okresach równowaga między owymi dwiema stronami stosunków publicznoprawnych była w procesach legislacyjnych brana pod uwagę, jednakże spoglądając na ustawodawstwo podatkowe ostatnich lat, można odnieść wrażenie, iż owa równowaga została zaburzona na korzyść celu prawa podatkowego, jakim jest nieustający wzrost obciążeń podatkowych. Cel ten jest wypadkową celu, jaki został postawiony przed całym systemem prawnym. W tym miejscu pojawia się pierwszy z postulatów. Biorąc pod uwagę powyżej wskazaną zasadę ochrony źródła opodatkowania i ostrzeżenie dotyczące celowości prawa, jakie wypowiedział Gustaw Radbruch, należy zanegować zjawisko nadmiernego, czy teź – można użyć sformułowania – „ślepego” fiskalizmu. Jak bowiem mówi Radbruch, każda arbitralna realizacja jakiegokolwiek celu prawa będzie powodowała, że prawo

²⁵ Zob. m.in. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 65 i n., i powołane tam źródła.

²⁶ Zob. *ibidem*..., s. 174.

²⁷ *Ibidem*, s. 120 i n.

²⁸ Zob. *ibidem*, s. 267.

²⁹ Zob. np. A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10; A. Bartosiewicz, *Rządzi nami terror podatkowy*, <https://www.rp.pl/Rzecz-o-prawie/301289988-Adam-Bartosiewicz-Rzadzi-nami-terror-podatkowy.html> (dostęp: 14.04.2020 r.).

będzie się stawało niesprawiedliwe. Zagrożenie to widać również, patrząc szerzej na cały system prawa, nie tylko na prawo podatkowe. Otóż gdy celem, jaki zostanie postawiony przed systemem prawa, będzie np. realizacja rozbudowanej polityki socjalnej czy zwiększanie wydatków budżetowych na obronność państwa, to cele te, realizowane arbitralnie, analogicznie również będą powodowały powstawanie prawa niesprawiedliwego. Taka bowiem realizacja będzie musiała wywoływać negatywne skutki w innych sektorach życia społecznego, np. w prawie podatkowym, gdzie mogą zostać pogwałcone prawa podatnika i może zostać porzucona zasada sprawiedliwości opodatkowania i jej pokrewne. Ustawodawca musi więc porzucić wszelkie przejawy arbitralności w realizacji jakichkolwiek planów, celów, postulatów itd. Poszukiwanie równowagi w każdym aspekcie życia społecznego zdaje się być jedyną drogą do uzyskania prawa sprawiedliwego.

Ponadto, niejako kontynuując powyższe rozważania, należy zauważyć, że analizując celowość w ujęciu Radbrucha, sugeruje on istnienie w prawie jednego celu, a nie kilku. W polskim porządku prawnym można odnieść wrażenie, że cele te są właśnie dwa: jeden to nadawanie jak największych uprawnień organom, a drugi to rosnąca ochrona praw podatników³⁰. Recypując więc celowość niemieckiego filozofa na grunt polskiego prawa podatkowego, należy wysunąć postulat o sformułowanie jednego celu prawa podatkowego, a nie jednocześnie dwóch czy nawet kilku. Jednego celu, który dawałby możliwość dążenia do harmonii w stosunkach publicznoprawnych. Można w tym miejscu argumentować, że zasadniczo efekt byłby ten sam, który możemy obserwować współcześnie, jednakże nie jest to prawdą, nastąpiłaby zmiana perspektywy, co jest absolutnie kluczowe. Sformułowanie celu bowiem, czy też kierunku działania prawa podatkowego, które byłyby oparte na równowadze między fiskalizmem państwa a ochroną praw podatnika, dawałby wrażenie partnerstwa między tymi dwoma ogniwami. Nie byłoby napędzania przysłowiowej „spirali nienawiści”, a wręcz przeciwnie, fundamentem stosunku publicznoprawnego mogłaby się stać kooperacja na linii państwo–podatnik, a nie ich wzajemna rywalizacja. Należy przypomnieć, że co do zasady tak właśnie powinno być; administracja ma służyć, realizować zbiorowe i indywidualne potrzeby obywateli³¹. Jednocześnie jasne sformułowanie celu prawa mogłoby również pomóc w zakresie niejasności prawa podatkowego. Bowiem organy postępujące zgodnie z przepisami sformułowanymi na podstawie przejrzyście określonego celu prawa podatkowego miałyby znacznie łatwiejszą pracę do wykonania w zakresie jakichkolwiek niejasności czy rozbieżności w interpretacji. Jednocześnie, na podstawie jednego, a nie dwóch celów prawa podatkowego, dałoby się w zupełnie inny sposób prowadzić

³⁰ Przy założeniu równowagi między tymi celami, choć oczywiście, jak opisano powyżej, nie zawsze taka występuje.

³¹ J. Boć, *Pojęcie administracji*, (w:) J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2005, s. 16.

debatę na temat sprawiedliwości prawa podatkowego. Ocena byłaby dokonywana bowiem na podstawie jednego kryterium, a nie dwóch. Ocenie podlegałyby poszczególne rozwiązania na podstawie tego, czy są one sprawiedliwe zarówno dla podatnika, jak i państwa, a nie osobno dla obu stron stosunku publicznoprawnego. Dzięki celowości prawa w ujęciu Gustawa Radbrucha może więc nastąpić pewna istotna zmiana perspektywy w stosunkach publicznoprawnych, przy jednoczesnym zachowaniu priorytetów obu stron.

Oczywiście powyżej określone zadanie nie jest jednak proste. Sformułowanie celu gwarantującego harmonię w ramach stosunków publicznoprawnych nie jest łatwe, można jednak zaproponować kierunki, w których wydaje się, że warto zmierzać. Pierwszym z tych kierunków jest faktyczna propozycja sformułowania takiego celu, a mianowicie: swoboda prowadzenia działalności gospodarczej i wsparcie rozwoju przedsiębiorczości jako obopólna korzyść zarówno państwa, jak i obywatela. To przecież przedsiębiorstwa zapewniają miejsca pracy, a co za tym idzie, płacą co do zasady najwyższe podatki. W efekcie czego priorytetem prawodawcy powinno być nie tyle osiągnięcie jak największych dochodów budżetowych z opodatkowania tychże przedsiębiorstw, ile zachęcanie ich do rozwoju i ochrony ich jako źródeł przyszłego opodatkowania (czego efektem i tak byłoby cykliczne osiągnięcie coraz większych dochodów budżetowych). Warto wspomnieć w tym miejscu tzw. krzywą Laffera, która obrazuje zjawisko obniżania stawek podatkowych, których efektem jest wzrost wpływów budżetowych³². Niższe podatki i większe wpływy do budżetu, czyż nie jest to cel, jaki przyświeca zarówno obywatelom, jak i władzy? Jest to bez wątpienia jeden z możliwych do sformułowania celów prawa podatkowego: rozwój gospodarczy w miejsce nieograniczonego wzrostu praw podatnika, którego „boi się” administracja skarbowa, i w miejsce postępującego fiskalizmu, którego „boją się” podatnicy.

Drugi kierunek, który się nasuwa, myśląc o celowości prawa, to nie tyle zredagowanie jednego wspólnego celu dla opodatkowanych i ustanawiających podatki, ile zastosowanie pewnego rodzaju uzupełnienia „klasycznego” stosunku publicznoprawnego³³. Można bowiem zaryzykować stwierdzenie, że w społeczeństwie nie neguje się faktu, że podatki są konieczne. Problemem jest społeczna akceptacja wydatków sektora finansów publicznych. Niestety należy zauważyć, że nie brakuje najróżniejszych doniesień, nazwijmy to, o „wątpliwych” wydatkach z budżetu państwa³⁴. Wychodząc naprzeciw temu zjawisku, można wskazać, że

³² R. Gwiazdowski, *Krzywa Laffera*, http://zpp.net.pl/upload/omt8r4_02.04.2014Broszura-KrzywaLaffera.....pdf (dostęp: 26.02.2021 r.).

³³ Uzupełnienie to notabene prowadzi do zmiany pojmowania celowości prawa podatkowego, tyle że nie poprzez redakcję nowego celu, co jest bezpośrednim efektem myślenia w zgodzie z filozofią prawa Gustawa Radbrucha.

³⁴ Np. *Elektrownia atomowa. Państwowa spółka pochłonęła już prawie pół miliarda złotych*, <https://www.money.pl/gospodarka/elektrownia-atomowa-panstwowa-spolka-pochlonela-juz-prawie-pol-miliarda-zlotych-6364261429319809a.html> (dostęp: 27.02.2021 r.); *SOP idzie na zakupy. Służby chcą mieć 25 nowych pojazdów i trzy łodzie*, <https://next.gazeta.pl/ne>

właściwym kierunkiem zmian byłoby podjęcie prac nad wyeliminowaniem tego typu zjawisk, nierzadko patologicznych. Poprawa efektywności wydatkowania środków publicznych mogłaby doprowadzić po pierwsze do wielkich oszczędności, po drugie do poprawy jakości wykonywanych zadań publicznych, a w efekcie do poprawy stopnia identyfikacji społeczeństwa z wydatkami (działaniami) państwa. Płacenie podatków nie byłoby więc „utrąta” środków prywatnych, a swobodnego rodzaju ofiarą na rzecz pokrycia obciążeń publicznych³⁵, wspólnie bowiem podatnik ma wpływ na władzę, w ustroju demokratycznym nie tylko dostarcza on dochodów publicznych, lecz także za pośrednictwem wyborów ma wpływ na kształt szeroko rozumianych finansów publicznych³⁶. Postawa wobec opodatkowania w sytuacji rzeczywiście efektywnego wydatkowania środków publicznych po wyeliminowaniu zjawisk patologicznych mogłaby ulec diametralnej zmianie.

4. BEZPIECZEŃSTWO PRAWNE

Definiowanie bezpieczeństwa prawnego Radbruch zaczyna od stwierdzenia, że wymaga ono prawa stanowionego, które dodatkowo jest ustanowione przez kogoś, kto jest w stanie wyegzekwować przestrzeganie owego prawa. Oczywiście, podkreśla on, że ma być ono sprawiedliwe, nie może być dowolne, jednak musi być jakiegokolwiek, by dało się mówić o bezpieczeństwie prawnym. Prawo ma być skuteczne i niezawodne. Radbruch pisze, że „w takich dziedzinach, jak przedawnienie, zasiedzenie, ochrona własności prywatnej czy *status quo* w sferze prawa narodów potrzeba zachowania stabilności i bezpieczeństwa prawnego zmusza do uznania bezprawnego stanu rzeczy za uprawniony”³⁷. W tym miejscu uwidacznia się ogromna rola prawa stanowionego, jaką wskazuje niemiecki filozof. Prawo musi istnieć, prawo musi być sformułowane, społeczeństwo potrzebuje prawa – takie wnioski należy wyciągnąć ze słów Niemca. Należy oczywiście pamiętać, by słowa te rozumieć przez pryzmat wspomnianej formuły Radbrucha, zgodnie z którą po pierwsze istnieje coś takiego jak granica, po przekroczeniu której prawo przestaje być prawem, a po drugie, że ta granica jest niezmiernie

xt/7,151003,26544145,sop-idzie-na-zakupy-sluzby-chca-miec-25-nowych-pojazdow-i-trzy.html (dostęp: 27.02.2021 r.); *Nikt nie latał tyle co Kuchciński. Są na to dokumenty*, <https://www.newsweek.pl/polska/afera-z-lotami-marka-kuchcinskiego-bedzie-dymisja/1w9crse> (dostęp: 27.02.2021 r.).

³⁵ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019, s. 110–112, za: P. M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 352.

³⁶ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 4–7.

³⁷ G. Radbruch, *Filozofia...*, s. 82.

w filozofii Niemca istotna³⁸. Niemniej jednak akcent, jaki Radbruch stawia na obecność prawa w społeczeństwie, jest bardzo wyraźny.

Ostatni z filarów idei prawa Radbrucha jest jednocześnie drugim obok sprawiedliwości, który w dużej mierze nie jest dla prawa podatkowego niczym nowym. Istotą bezpieczeństwa prawnego jest wymóg istnienia prawa pozytywnego. Pochodnych tego wymogu można się doszukiwać w takich zasadach jak: pewność prawa, jasność prawa, zasada odpowiedniego *vacatio legis*, czy też w wymogu wprowadzania nowych obowiązków podatkowych jedynie aktami prawnymi rangi ustawowej. Dodatkowo prawo według Radbrucha ma być skuteczne i niezawodne w praktyce³⁹. Te sformułowania zdają się być bardzo ważne z punktu widzenia prawa podatkowego, gdyż dotyczą treści przepisów. Istnieją bowiem w polskim porządku prawnym konstrukcje prawne, czy też instytucje prawne, którym zdecydowanie można zarzucić brak skuteczności, czy też niezawodności w praktyce. Przykładem może być instytucja odwołania niedewolutywnego, od wielu lat atakowana przez przedstawicieli doktryny celem ukazania niedostatecznej realizacji jednej z zasad konstytucyjnych⁴⁰. Inne konstrukcje prawne mogą np. niejako nawoływać do absurdalnych rozwiązań, jeżeli zastosuje się wykładnię językową, która jest przecież podstawową metodą wykładni prawa⁴¹.

Postulatem, który wyłania się na gruncie bezpieczeństwa prawnego Radbrucha, jest być może nie nowy, lecz jakże ważny postulat wzmożenia wysiłku w zakresie dbałości o jakość polskiego ustawodawstwa podatkowego. Znamienne są słowa Jadwigi Glumińskiej-Pawlic, która przyjmuje, komentując co prawda jakość ustawodawstwa dotyczącego opodatkowania nieruchomości, ale wydaje się, że stwierdzenie to jest aktualne w odniesieniu do całego systemu podatkowego, a mianowicie, że „w naszym kraju toczy się swoista »gra w podatki«, a regulacje prawne nie są szeroko konsultowane, natomiast są efektem spełniania obietnic wyborczych i nacisków partii politycznych oraz określonych grup interesów”⁴². Problemy z jakością polskiego systemu podatkowego są zagadnieniem podnoszonym przez doktrynę od wielu lat. Nie ulega wątpliwości, że wiele zarzutów może być sformułowanych w tym zakresie. Przy pełnej akceptacji faktu, że oczywiście tworzenie w pełni jasnych i prostych przepisów nie jest zadaniem prostym, należy zgodzić się, iż aktualnie jakość polskiego systemu podatkowego

³⁸ Por. *ibidem*, s. 79–84.

³⁹ *Ibidem*, s. 82.

⁴⁰ Zob. np. P. Szecówka, *Odwołanie niedewolutywne jako półśrodek w realizacji zasady dwuinstancyjnego postępowania*, „Gubernaculum et Administratio” 2019, nr 2, i powołane tam źródła.

⁴¹ Zob. np. A. Słysz, *Zasada kumulacji...*

⁴² J. Glumińska-Pawlic, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*. (w:) D. Łobos-Kotowska, P. Gała, M. Stańko (red.), *Współczesne problemy prawa rolnego i cywilnego. Księga jubileuszowa Profesor Teresy Kurowskiej*, Warszawa 2018, s. 140.

budzi niedosyt⁴³. Gustaw Radbruch wskazuje, że obecność, niezawodność i skuteczność prawa są elementami niezbędnymi, jeśli prawodawca chce stworzyć prawo dobre. Należy więc w pełni zgodzić się z dotychczasowymi wysiłkami doktryny mającymi na celu walkę o poprawę jakości polskich przepisów podatkowych i w pełni je aprobować. Warto wszak potwierdzić, iż w filozofii prawa niemieckiego filozofa i prawnika, działania te znajdują umocowanie i uzasadnienie. Wydaje się, że w polskim porządku prawnym bardzo jasno widać zagrożenie, które przyjmuje Radbruch. Jakość polskich regulacji prawnych spada, a można zaryzykować stwierdzenie, że powodem tego zjawiska jest bardzo duże zaangażowanie w realizację określonych celów, jakie państwo postawiło przed sobą. Niemiec jednak jednoznacznie wskazuje, że aż taka dysproporcja między celowością prawa a bezpieczeństwem prawnym nie może skutkować w ostateczności prawem „dobrym” i „sprawiedliwym”. Niezależnie więc od szlachetności „celu prawa” nie należy zapominać o jego jakości.

PODSUMOWANIE

Jak wykazano, sprawiedliwość, celowość i bezpieczeństwo prawne, w rozumieniu prezentowanym przez Gustawa Radbrucha, mogą rzucać nowe światło na wiele zagadnień dotyczących prawa podatkowego. Warte uwagi są szczególnie omówiona celowość prawa i drzemiący w niej potencjał dotyczący relacji państwo–obywatel. Jeden cel przyświecający prawu podatkowemu, jeden cel przyświecający zarówno organom, jak i podatnikom jest kuszącą wizją, która może pozwolić (co wynika z filozofii prawa Gustawa Radbrucha) na jednolitą ocenę sprawiedliwości poszczególnych przepisów czy zachowań. Wielokrotnie jest to bowiem podnoszone jako problem w dziedzinie etyki: jak tak naprawdę zdefiniować nieetyczność. Być może celowość Radbrucha, której na pewno należy się głębsza analiza, jest drogą do stworzenia środka, który to umożliwi.

Prawo podatkowe jako to, które w bodaj największym stopniu wpływa na życie każdego obywatela, bez wątpienia zasługuje na szczególną uwagę prawodawcy. Wszelkie sposoby podejmowania dyskusji czy wskazywania kierunków rozważań i badań w zakresie tej gałęzi prawa wydają się słuszne i zasługujące na aprobatę. Jak widać, również recypowanie elementów idei prawa Gustawa

⁴³ Zob. np. J. Zawiejska-Rataj, *O jakości prawa podatkowego*, (w:) J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom II)*, Warszawa 2019, i powołane tam źródła; K. Koślicki, *To ustawa, a nie objaśnienie, jest źródłem prawa*, <https://www.prawo.pl/podatki/objasnienia-do-ustaw-podatkowych-komentarz-prawopl,371240.html> (dostęp: 27.02.2021 r.).

Radbrucha otwiera nowe i odświeża stare drogi do dyskusji, które jak się wydaje, warto podjąć.

REFERENCES

- Bartosiewicz A., *Rządzi nami terror podatkowy*, <https://www.rp.pl/Rzecz-o-prawie/301289988-Adam-Bartosiewicz-Rzadzi-nami-terror-podatkowy.html> (dostęp: 14.04.2020 r.)
- Bastiat F., *Prawo*, Warszawa 2015
- Białas-Zielińska K., *Koncepcje pozytywizmu prawniczego i iusnaturalizmu w ujęciu Gustawa Radbrucha*, (w:) P. Kaczmarek, Ł. Machaj (red.), *Pozytywizm prawniczy i szkoła prawa natury – tradycje sporu i jego współczesne implikacje*, Wrocław 2010
- Boć J., *Pojęcie administracji*, (w:) J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2005
- Bogacz D., *Formuła i filozofia prawa Gustawa Radbrucha*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2002, z. 3
- Brzeziński B., *Legislacja a pewność prawa*, (w:) A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018
- Chauvin T., *Sprawiedliwość: między celowością a bezpieczeństwem prawnym. Ewolucja poglądów Gustawa Radbrucha*, „Studia Iuridica” 1999, t. XXXVII
- Dyrda A., *Główne tezy współczesnego pozytywizmu prawniczego*, (w:) *Konwencja u podstaw prawa. Kontrowersje pozytywizmu prawniczego*, LEX/el. 2013
- Elektrownia atomowa. Państwowa spółka pochłonęła już prawie pół miliarda złotych*, <https://www.money.pl/gospodarka/elektrownia-atomowa-panstwowa-spolka-pochlonela-juz-prawie-pol-miliarda-zlotych-6364261429319809a.html> (dostęp: 27.02.2021 r.)
- Futurology*, <http://wordnetweb.princeton.edu/perl/webwn?s=futurology> (dostęp: 28.03.2020 r.)
- Gaudemet P. M., *Finanse publiczne*, Warszawa 1990
- Glumińska-Pawlic J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego*, (w:) D. J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, LEX/el. 2020
- Glumińska-Pawlic J., *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, (w:) D. Łobos-Kotowska, P. Gała, M. Stańko (red.), *Współczesne problemy prawa rolnego i cywilnego. Księga jubileuszowa Profesor Teresy Kurowskiej*, Warszawa 2018
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016
- Gwiazdowski R., *Krzywa Laffera*, http://zpp.net.pl/upload/omt8r4_02.04.2014BroszuraKrzywaLaffera.....pdf (dostęp: 26.02.2021 r.)
- Kołodziej A., *Problemy metodologiczne futurologii jako „dyscypliny naukowej”*, „Acta Universitatis Lodzianensis Folia Sociologica” 2017, nr 61
- Koślicki K., *To ustawa, a nie objaśnienie, jest źródłem prawa*, <https://www.prawo.pl/podatki/objasnienia-do-ustaw-podatkowych-komentarz-prawopl,371240.html> (dostęp: 27.02.2021 r.)

- Litwińczuk H., *Zasady podatkowe. Ucieczka przed podatkiem*, (w:) M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski [et al.], *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017
- Lubertowicz M., *Lex iniustissima non est lex. Formula Gustava Radbrucha jako alternatywa dla międzynarodowego systemu ochrony praw człowieka*, (w:) M. Sadowski, P. Szymaniec (red.), *Wrocławskie Studia Erazmiańskie = Studia Erasiana Wratislaviensia*, 4. *Prawa człowieka – idea, instytucje, krytyka*, Wrocław 2010
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019
- Nikt nie latał tyle co Kuchciński. Są na to dokumenty, <https://www.newsweek.pl/polska/afera-z-lotami-marka-kuchcinskiego-bedzie-dymisja/1w9crse> (dostęp: 27.02.2021 r.)
- Potrzeszcz J., *Formula Radbrucha a formula Cathreina*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2011, t. 21, nr 2
- Radbruch G., *Filozofia prawa* (tłum. E. Nowak), Warszawa 2012
- Radbruch G., *Ustawowe bezprawie i ponadustawowe prawo*, (w:) G. Radbruch, *Filozofia prawa* (tłum. E. Nowak), Warszawa 2012
- Skuczyński P., *Czy grozi nam kryzys prawa? Rozważania na tle problemu tzw. roszczenia do słuszności*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2011, nr 2
- Słysz A., *Ewolucja prawa podatkowego a konstytucyjne prawa i wolności*, (w:) A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019
- Słysz A., *Futurologia a prawo podatkowe – czynniki determinujące przyszły kształt prawa podatkowego* (w:) M. Borski, D. Fleszer, A. Pokora, A. Rogacka-Łukasik (red.), *Prawo i czas. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin Profesora Adama Lityńskiego*, Sosnowiec 2020
- Słysz A., *Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 2
- SOP idzie na zakupy. Służby chcą mieć 25 nowych pojazdów i trzy łodzie, <https://next.gazeta.pl/next/7,151003,26544145,sop-idzie-na-zakupy-sluzby-chca-miec-25-nowych-pojazdow-i-trzy.html> (dostęp: 27.02.2021 r.)
- Stefaniuk M., *Obecność myśli Alvina Tofflera w piśmiennictwie polskim. Elementy krytyki i recepcji*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia” 1991, Vol. XXXVII
- Sulikowski A., *Wstęp do prawoznawstwa. Krótki kurs*, Wałbrzych 2007
- Szecówka P., *Deprecjacja moralności w orzecznictwie sądów w sprawach podatkowych – glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2014 r., I SA/Gd 549/14*, FONS 2019, nr 2(13)
- Szecówka P., *Odwołanie niedewolutywne jako półśrodek w realizacji zasady dwuinstancyjnego postępowania*, „Gubernaculum et Administratio” 2019, nr 2
- Szyszkowska M., *Zarys filozofii prawa*, Białystok 2000
- Wiegandt K., *Futurology, Allegory, Time Travel: What Makes Science Fiction Fascinating*, (w:) S. Baumbach, L. Henningsen, K. Oschema (red.), *The Fascination with Unknown Time*, Palgrave Macmillan 2017
- Woleński J., *O formule Radbrucha*, „Principia” 2015, t. 61–62
- Zajadło J., *Formula „Gesetz und Reht”*, „Ius et Lex” 2002, nr 1

Zajadło J., *Formuła Radbrucha. Filozofia prawa na granicy pozytywizmu prawniczego i prawa natury*, Gdańsk 2001

Zawiejska-Rataj J., *O jakości prawa podatkowego*, (w:) J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom II)*, Warszawa 2019