

Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy

Słowa kluczowe:

zasady podatkowe, wykładnia prawa podatkowego, analogia w prawie podatkowym

Opisując bariery powstałe na gruncie prawa podatkowego, a stojące na drodze przedsiębiorców w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, punktem wyjścia rozważań dotyczących zasad ochrony przedsiębiorcy powinien być proces stosowania prawa podatkowego. Szczególnie istotnym zagadnieniem na gruncie stosowania prawa podatkowego są zasady ogólne prawa podatkowego wpływające na proces stosowania prawa. Szczególnie istotna rola funkcjonowania w systemie prawa podatkowego zasad ogólnych powinna być związana z autonomicznym charakterem prawa podatkowego, traktowanego jako odrębna gałąź prawa. Związane jest to w dużej mierze z charakterystyczną metodą regulacji występującą w prawie podatkowym, związanej z władztwem administracyjnym, drugim zaś istotnym czynnikiem świadczącym o autonomii prawa podatkowego jest przedmiot regulacji¹. Złożony charakter prawa podatkowego, z jednej strony postrzeganego jako odrębna gałąź prawa, z drugiej zaś łączący w sobie elementy zarówno prawa administracyjnego, jak i prawa cywilnego, wymaga sformułowania pewnych ogólnych zasad prawnych charakterystycznych dla tej gałęzi prawa². Poza tym za skonstruowaniem zasad ogólnych prawa podatkowego przemawia także argument dotyczący głównie realizacji celu fiskalnego w procesie tworzenia i stosowania prawa. Istota funkcjonowania w prawie podatkowym zasad ogólnych powinna więc także uwzględnić w procesie tworzenia i stosowania prawa zwrócenie uwagi na skutki w sferze gospodarczej i sferze społecznej³.

Przy czym poruszając zagadnienie dotyczące funkcjonowania zasad ogólnych prawa podatkowego, należy rozważyć charakter zasad ogólnych prawa podatkowego, oraz to, czy zasady ogólne prawa podatkowego wynikać powinny w większej mierze z wpływu orzecznictwa, czy też z dorobku doktryny⁴.

¹ R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym*, Edukacja Prawnicza 1994, nr 9, s. 193.

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 21.

³ *Ibidem*, s. 23.

⁴ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 229.

Zasadne na gruncie prawa podatkowego wydaje się skonstruowanie zasad ogólnych o dosyć uniwersalnym charakterze, tak by mogły one być pewnym gwarantem ochrony wartości funkcjonujących w prawie podatkowym. Nie chodzi więc o ściśle formułowanie katalogu zasad ogólnych dotyczących tylko samego procesu postępowania podatkowego, które *de facto* są określone w ramach przepisów Ordynacji podatkowej, tylko sformułowanie zasad ogólnych dla specyficznej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe. Chociaż z punktu widzenia postępowania podatkowego, zasady ogólne postępowania podatkowego nie są zasadami ogólnymi gałęzi prawa, zaś z drugiej strony zasady ogólne prawa podatkowego dotyczą także postępowania podatkowego⁵.

Sama zaś istota dotycząca formułowania zasad ogólnych związana jest z wypracowaniem mechanizmów postępowania podczas rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych wynikających z aktów prawnych⁶.

Zasady ogólne należy więc traktować jako pewne postulaty doktryny czy też zasady wynikające z praktyki orzeczniczej dotyczące pewnych zagadnień, przy czym warto zwrócić uwagę, że konstruując zasady ogólne prawa podatkowego pominięto zasady sformułowane w ustawie zasadniczej, argumentując przy tym, że samo ich zamieszczenie w tym akcie prawnym sprawia, iż stają się one zasadami respektowanymi przy wykładni prawa⁷.

Potrzeba ustanowienia zasad ogólnych prawa podatkowego wiąże się: po pierwsze z faktem ochrony wartości nadrzędnych, po drugie z charakterem prawnym zasad ogólnych i nadania zasadom czy to słabej, czy to mocnej pozycji na gruncie interpretacji, po trzecie zaś sformułowania zasad ogólnych zawierających w sobie zasady postępowania charakterystyczne dla prawa podatkowego⁸.

Na gruncie dorobku doktryny prawa sformułowano więc katalog zasad ogólnych prawa podatkowego, w którym wymienia się zasady akceptowane zarówno przez piśmiennictwo, jak i orzecznictwo, zaliczając do nich:

- zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) lub zasadę zakazującą rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika; jej istotą jest tłumaczenie wątpliwości co do stanu prawnego czy faktycznego na korzyść podmiotu, którego dotyczy;
- zasadę ograniczonego stosowania analogii przy interpretacji prawa podatkowego, która sprowadza się do nieustanawiania czy też poszerzania obowiązków ani ograniczania uprawnień w drodze analogii;

⁵ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 3, s. 9.

⁶ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 229.

⁷ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10.

⁸ *Ibidem*, s. 9.

- zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych; zasada ta stanowi, iż jeśli prawo nie stanowi inaczej, to prawo do ulg i zwolnień podatkowych powinno przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, chociaż nie dłużej niż przez okres odpowiadający okresowi przedawnienia zobowiązania podatkowego;
- zasadę respektowania pojęć z innych dziedzin prawa; jej istotą jest używanie pojęć z innych gałęzi prawa w prawie podatkowym, nadając im to samo znaczenie co w innych gałęziach prawa, chyba że przepis prawa podatkowego stanowi inaczej;
- zasadę stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, w celu oceny zdarzeń zaistniałych pod ich rządami; istotą tej zasady jest uznanie, że w sprawach rozstrzyganych na podstawie przepisów prawa podatkowego stwierdzenie skutków prawnych powstałych z mocy prawa następuje na podstawie przepisów obowiązujących w dniu powstania zobowiązania, jeśliby nawet w dniu ich stwierdzenia przez organ przepisy te nie obowiązywały;
- zasadę stosowania przepisów dotychczasowych w celu prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli przepisy te uległy zmianie, a ustawa przejściowa nie zawiera przepisów przejściowych; według tej zasady, jeśli nowy akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych, sprawy rozpoczęte prowadzi się według przepisów dotychczasowych, chyba że pozostawałoby to w sprzeczności z celem nowych przepisów lub gdyby stosowanie nowych przepisów było dla adresatów korzystniejsze;
- zasadę nieretroaktywności sprowadzającą się do braku mocy wstecznej przepisów w razie wątpliwości, chyba że przyznają one adresatom uprawnienia⁹.

Z punktu widzenia przedsiębiorcy w procesie stosowania prawa podatkowego najistotniejsze z wymienionych zasad ogólnych wydają się zasada *in dubio pro tributario*, a także zasada ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym. Wybór obu zasad należy uzasadnić, wskazując na niedoskonałość regulacji prawa podatkowego, a w konsekwencji wytworzenia pewnych „mechanizmów ochronnych” przedsiębiorcy w razie wątpliwości w postaci zasad prawa podatkowego. W przypadku zasady *in dubio pro tributario* chodzi o to, by w procesie wykładni prawa podatkowego chronić przedsiębiorcę jako podmiotu słabszego w stosunku do organów podatkowych, ponadto to na podmiocie prowadzącym działalność gospodarczą koncentruje cel fiskalny prawa podatkowego¹⁰. Realizacja zasady *in dubio pro tributario* ma więc zapewniać, by w sytuacjach wątpliwych orzekano na korzyść słabszego podmiotu. Natomiast zasada ograniczonego

⁹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10.

¹⁰ A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, *Moniotor Podatkowy* 2003, nr 5, s. 6.

stosowania analogii z punktu widzenia przedsiębiorcy ma zapobiegać innej niedoskonałości systemu prawa podatkowego, a mianowicie chodzi o to, by w procesie stosowania prawa nie poszerzano katalogu ulg i zwolnień podatkowych¹¹. Wymienione zasady ogólne prawa podatkowego mają na celu zwrócenie uwagi, w procesie stosowania prawa, na mechanizmy zapobiegające wyciągania negatywnych konsekwencji z niejasnych przepisów prawa w stosunku do przedsiębiorców.

Pojęcie przedsiębiorcy

Punktem wyjścia do rozważań dotyczących stosowania zasady *in dubio pro tributarario* oraz zasady ograniczonego stosowania analogii na gruncie prawa podatkowego w stosunku do przedsiębiorcy jest zdefiniowanie pojęcia przedsiębiorcy na podstawie przepisów prawa.

Najbardziej ogólną i uniwersalną definicję przedsiębiorcy zawierają przepisy kodeksu cywilnego oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Definicja legalna określa przedsiębiorcę jako osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną (w rozumieniu art. 33¹¹ § 1 kodeksu cywilnego) prowadzącą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową¹².

W nieco szerszym ujęciu zdefiniowane jest pojęcie przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Według jej przepisów przez przedsiębiorcę rozumie się: osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej¹³. Przy czym przez działalność gospodarczą rozumie się: zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły¹⁴.

Natomiast z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego pojęcie przedsiębiorcy jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą jest rozumiane w sposób bardziej szczegółowy. Co można dostrzec na gruncie przepisów podatku od nieruchomości, który wiąże podleganie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowli lub ich części wyłącznie, gdy budowla jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Prawo podatkowe nie posługuje się pojęciem przedsiębiorcy w rozumieniu definicji legalnej, jednak na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych wiąże przedsiębior-

¹¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10.

¹² Art. 43¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. 1964 r., nr 16, poz. 93 z późn. zm).

¹³ Art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. 2013 r., poz. 672 ze zm.).

¹⁴ Art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

cę z prowadzeniem działalności gospodarczej, co ma miejsce w przypadku ustawy o podatku od nieruchomości, wiążącej nieruchomość wraz z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy też w przypadku treści art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na gruncie ogólnych rozważań dotyczących zagadnienia przedsiębiorcy w prawie podatkowym właściwe wydaje się przyjęcie definicji legalnej prowadzenia działalności gospodarczej, poprzez określenie działalności gospodarczej bowiem przepisy prawa podatkowego określają pojęcie przedsiębiorcy. Za właściwą definicję prowadzenia działalności gospodarczej należy przyjąć nie definicję zbyt ogólną, zawartą w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, tylko definicję wynikającą z Ordynacji podatkowej jako *lex specialis*. Działalnością gospodarczą jest każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny bądź cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej, lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców¹⁵. Definicja ta na gruncie prawa podatkowego ma charakter uniwersalny, znajduje bowiem zastosowanie we wszystkich obszarach ustaw podatkowych, w których ustawodawca nie wprowadził odrębnej definicji, a odrębne definicje działalności gospodarczej zawarte są na przykład w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych czy w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych¹⁶.

Określenie przedsiębiorcy na gruncie regulacji prawa podatkowego jest punktem wyjścia do analizy wspomnianych zasad ogólnych prawa podatkowego i wykazania na płaszczyźnie interpretacji prawa podatkowego wpływu zasady *in dubio pro tributario* oraz zasady ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym na przedsiębiorców będących adresatami norm prawa podatkowego.

Zasada *in dubio pro tributario*

W procesie wykładni prawa istotną rolę odgrywa wykładnia językowa polegająca na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na język, w którym został on sformułowany¹⁷.

¹⁵ Art. 3 pkt 9 Ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2012, poz. 749 ze zm.).

¹⁶ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 25. Warto także przytoczyć pogląd orzecznictwa zawarty w wyroku SN z dnia 23 września 1993 r. sygn. akt III ARN 41/93, POP 1997, nr 1, poz. 9, z którego wynika iż: w art. 2 ust. 1 ustawy (...) o działalności gospodarczej zdefiniowano działalność gospodarczą (...) Jednakże definicję tę poprzedza wyraźnie sformułowane zastrzeżenie, że ma ona służyć regulacjom przewidzianym w tej ustawie: „w rozumieniu ustawy”, natomiast ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych mówi o prowadzeniu działalności gospodarczej bez definiowania tego pojęcia, ale bez odesłania do jego definicji określonej w ustawie o działalności gospodarczej. (...) Prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest zdefiniowane wprost w ustawie o działalności gospodarczej”.

¹⁷ L. Etel, *System podatkowy*, Siedlce 2002, s. 50.

Wykładnia językowa jest w prawie podatkowym podstawowym, ale nie jedynym niezbędnym rodzajem wykładni, w przypadku gdy jednak nie pozwala na ustalenie normy prawnej na podstawie obowiązujących przepisów, niedopuszczalne jest poprawianie lub też korygowanie treści aktu prawnego przez wykładnię systemową lub celowościową¹⁸.

Prymat wykładni językowej wynika z traktowania tekstu prawnego jako pośrednika między twórcą tego tekstu a odbiorcą, wskazując także, że wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia do wszelkiej interpretacji prawa, ale określa ona granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym¹⁹.

Z drugiej jednak strony wykładnia językowa nie ma charakteru bezwzględnego, możliwe jest odejście od wykładni językowej, gdy jej rezultaty są jednoznaczne, ale stoją w sprzeczności z przestrzeganą przez interpretatora hierarchią wartości²⁰.

Poza tym pewne niedoskonałości powstałe na gruncie zarówno tworzenia, jak i stosowania prawa w postaci tekstów przepisów prawnych i pojawiających się w nich czy to zwrotów o charakterze nieostrym, czy też sformułowań nasuwających pewne wątpliwości interpretacyjne, wymuszają wytworzenie na gruncie prawa podatkowego pewnej instytucji prawnej wytwarzającej mechanizm postępowania w takich sytuacjach. Jest to szczególnie istotnie w stosunku do przedsiębiorców podlegających przepisom prawa podatkowego w związku z prowadzoną przez nich działalnością gospodarczą. Szczególnie ważne jest to z punktu widzenia przedsiębiorcy jako podmiotu słabszego na gruncie stosunku zobowiązaniowego występującego w prawie podatkowym, chodzi więc o pewną ochronę praw przedsiębiorcy na gruncie wadliwych przepisów prawnych.

Należy zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym podkreśla on pewną wadliwość interpretacyjną przepisów, ukazując, że sytuacja, w której przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podmiot zobowiązany, a jeszcze inaczej organ podatkowy, jest pewnym przejawem arogancji ustawodawcy w stosunku do adresata tekstu prawnego²¹.

Warto także przytoczyć sentencję wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, której istotą jest stwierdzenie, iż: „W demokratycznym państwie prawa obywatel nie może zostać zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązania

¹⁸ R. Mastalski, *Granice wytycza wykładnia językowa*, Rzeczpospolita 2000, nr 169, s. C-3.

¹⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 116; zwraca na to także uwagę wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99, Monitor Podatkowy 2001, nr 4, wskazujący że „formuła słowna jest bowiem granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego możemy poszukiwać w tekście normy prawnej”.

²⁰ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 147.

²¹ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 3108/00, Glosa 2001, nr 9, s. 32.

wątpliwości co do brzmienia prawa, jak i jego stosowania, jeśli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i organów państwowych²².

Sentencja wyroku ma charakter dosyć ogólny, odnosząc się do obywateli, ale wydaje się, że jest przez to uniwersalna, gdyż także dotyczy przedsiębiorców, skoro celem sentencji jest zwrócenie uwagi na pewnie „niedociągnięcia legislacyjne” i wypracowanie pewnych norm postępowania dotyczących przepisów prawnych budzących wątpliwości interpretacyjne. Wydaje się to konieczne także pod względem ekonomicznym. Nie powinno się bowiem tworzyć zbyt zawiłych konstrukcji prawnych powodujących wątpliwości, rozbieżności interpretacyjne, bez pewnej zasady postępowania w takiej sytuacji, gdyż może to skutkować pewną niechęcią przedsiębiorcy do podjęcia działalności gospodarczej i być może przeniesienia działalności gospodarczej do innego państwa o bardziej przyjaznej konstrukcji prawa podatkowego w stosunku do przedsiębiorców.

Na gruncie polskiego systemu prawa podatkowego doktryna, a także orzecznictwo chociaż w mniejszym zakresie, wytworzyło pewną zasadę *in dubio pro tributario*, mającą zastosowanie w sytuacjach rozstrzygnięcia wątpliwości²³.

Omawiając realizację zasady *in dubio pro tributario* pod względem głównie stosowania prawa, procesu wykładni prawa podatkowego, należy jednak zwrócić uwagę na jej szerszy zakres, gdyż wykracza ona poza proces wykładni prawa, dotycząc chociażby postępowania dowodowego na gruncie przepisów prawa podatkowego²⁴. Omawiając jednak zasadę *in dubio* na potrzeby niniejszego artykułu, zwraca się uwagę na jej węższy charakter powiązany z procesem stosowania prawa²⁵.

Konstrukcji zasady *in dubio pro tributario* można doszukiwać się w treści przepisów Konstytucji RP w art. 84 dotyczącym regulacji opodatkowania w drodze ustawy, a także w art. 2 i określonej w nim zasadzie demokratycznego państwa prawa.

Powiązanie tej zasady z przedsiębiorcą na gruncie wykładni prawa prowadzi do uniemożliwienia dokonania rozstrzygnięć sprzecznych z wcześniejszymi wynikami wykładni przepisów prawa podatkowego, a w sytuacji niejednoznaczności przepisów prawa umożliwia organom podatkowym podjęcie rozstrzygnięcia korzystniejszego z punktu widzenia przedsiębiorcy²⁶.

²² Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r., sygn. akt SA/L 1212/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 2, poz. 53.

²³ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 10. Z punktu widzenia zastosowania wspomnianej zasady w orzecznictwie warto zwrócić uwagę na wyrok NSA wraz z glosą Z. Kmiecika z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. akt III SA 964/87, Orzecznictwo Sądów Polskich 1990, nr 5–6, poz. 251, s. 541.

²⁴ A. Mariański, *Nakaz...*, s. 6.

²⁵ Z. Tobor, *Interpretacja „na korzyść” podatnika* [w:], J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 132.

²⁶ NSA w wyroku z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa, 1037/99, LEX nr 550181, zwraca także uwagę nie tylko na fakt uchybień prawodawcy przy tworzeniu aktu prawnego, ale także uchybień organów dotyczących błędnej interpretacji przepisów jako pewnych przesłanek stosowania *in dubio pro tributario*.

Sama zasada *in dubio pro tributario* nie powinna budzić kontrowersji, gdyż ma ochronić podmiot słabszy przed niedoskonałościami systemu podatkowego, natomiast sam pomysł rozstrzygnięcia wątpliwości czy też wybierania korzystniejszego rozstrzygnięcia dla przedsiębiorcy nasuwa pewne wątpliwości²⁷.

Wątpliwości te widoczne są na gruncie orzecznictwa, które różnie pojmuje zasadę *in dubio*, raz postuluje się orzekanie wszelkich wątpliwości na korzyść, zakazując przy tym rozstrzygnięcia jakichkolwiek wątpliwości na niekorzyść²⁸. Z drugiej zaś strony w orzecznictwie zwraca się uwagę na stosowanie nakazu orzekania na korzyść, ale tylko wtedy, gdy okoliczności co do stanu faktycznego bądź prawnego są istotne²⁹. Zwraca się też uwagę na orzekanie na korzyść w przypadkach, kiedy w ogóle pojawiają się jakiegokolwiek wątpliwości³⁰.

Bardzo interesujący wydaje się także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym formułuje się tezę: „Jeżeli rozbieżność orzecznictwa została spowodowana redakcją przepisu dopuszczającą możliwość różnej jego – a przy tym uzasadnionej – interpretacji, to nie wypowiadając się, która z nich jest prawidłowa, w takiej sytuacji w myśl utrwalonych zasad należy dać pierwszeństwo tej, która jest korzystniejsza (*in dubio pro tributario*)”³¹. Ponadto w przytoczonym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje na możliwość interpretacji przepisów prawa podatkowego na kilka różnych sposobów, z których każdy jest właściwy, a pierwszeństwo ma ta interpretacja, która wydaje się korzystniejsza dla przedsiębiorcy, co jeszcze bardziej wzmacnia konstrukcję zasady *in dubio pro tributario*, skoro dopasowuje się interpretację pod względem jak najmniejszej dotkliwości dla przedsiębiorcy.

Wydaje się jednak, że z punktu widzenia procesu wykładni prawa i stosowania prawa najistotniejsze zagadnienie sprowadza się jednak do zasady *in dubio*, ale w odniesieniu do występujących w tekście prawnych sformułowań językowych. Chodzi więc o to, by w razie wątpliwości interpretacyjnych przy dokonywaniu wykładni językowej stosować dane znaczenie słowa korzystniejsze dla przedsiębiorcy. Jest to tym bardziej istotne, że tekst prawny jest bezpośrednim nośnikiem informacji pomiędzy ustawodawcą, a adresatem normy prawnej, w tym przypadku przedsiębiorcą. Nie można przecież na gruncie prawa podatkowego wymagać od przedsiębiorców powszechnej znajomości języka tekstów prawnych, stąd pojawia się postulat wyjaśniania wątpliwości co do gra-

²⁷ Z. Tobor, *op. cit.*, s. 132.

²⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 kwietnia 2005 r., sygn. akt I SA/Po 538/03, Przewód Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 6, poz. 109, a także wyrok SN z dnia 24 kwietnia 1997 r., III RN 14/97.

²⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z 13 maja 2005 r., I SA/Po 1366/02, Przewód Orzecznictwa Podatkowego 2007, nr 2, poz. 29. W sentencji WSA orzeka, że zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu faktycznego bądź prawnego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczy.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2006 r., sygn. akt II FSK 163/06, ONSA 2006, nr 6, poz. 178.

³¹ Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1348/07, LEX nr 523970.

matycznej wykładni na korzyść tego podmiotu. Taki pogląd znajduje także aprobatę w orzecznictwie³².

Problem pojawia się, gdy na gruncie języka potocznego można przypisać normom kilka znaczeń, w takiej sytuacji należy wybrać to, które jest najbardziej oczywiste, zaś kierując się zasadą *in dubio*, należy wybrać zasadę korzystniejszą dla przedsiębiorcy³³. Ten wybór najbardziej chroniącej podmiot interpretacji może także prowadzić do sytuacji ochrony podmiotu nawet kosztem interesu państwa³⁴. Chociaż z drugiej strony taka interpretacja prowadzi do trochę dziwnej sytuacji, w której podmiot, przedsiębiorca może sobie wybrać odpowiednie rozumienie przepisu, oczywiście przy założeniu, że przepisy są niejednoznaczne³⁵. Przy czym ograniczeniem przy pewnej dowolnej interpretacji jest niemożność interpretowania przepisów inaczej niż ich językowe znaczenie³⁶.

Na gruncie procesu wykładni prawa w związku z pojęciem przedsiębiorcy pojawia się problem interpretacyjny dotyczący interpretowania przepisów prawnych dotyczących ulg czy też zwolnień. Istotą problemu jest to, czy przepisy dotyczące ulg i zwolnień prawnych należy interpretować w sposób ścisły, przyznając pierwszeństwo wykładni celowościowej, czy jednak w dalszym ciągu na gruncie przepisów dotyczących ulg należy przyznać pierwszeństwo słownemu brzmieniu tekstu prawnego³⁷. Co można także zauważyć w orzecznictwie, w którym zwraca się uwagę na pewne odstępstwa od wykładni językowej na rzecz celowościowej, w której także przyjmuje się wynik najkorzystniejszy dla podmiotu zobowiązanego³⁸. Orzecznictwo więc formułuje w ten sposób granice stosowania wykładni językowej do procesu, w którym jej wyniki są niekorzystne, a także do przypadku, kiedy są sprzeczne z nadrzędnymi wartościami, szczególnie konstytucyjnymi³⁹.

³² Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 4229/06, Monitor Podatkowy 2007, nr 6, poz. 33.

³³ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2009, s. 200.

³⁴ *Ibidem*, s. 200.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. akt SA/Bk 95/95, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/019E7C3124>.

³⁶ B. Brzeziński, Głosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. akt FPS 6/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 2, s. 255.

³⁷ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie...*, s. 227, w orzecznictwie zaś należy zwrócić uwagę na wyrok WSA z dnia 13 czerwca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 274/05, LEX nr 190344, w którym stwierdza się, że: Wszelkie odstępstwa od zasady potrącalności podatku naliczonego stanowią wyjątki istotnie ograniczające zasady konstrukcyjne podatku. Zatem muszą one wynikać z jednoznacznie brzmiącego przepisu prawa, a nie z wykładni celowościowej czy słusznościowej. W szczególności należy pamiętać, iż niedopuszczalne jest prowadzenie wykładni przepisów w taki sposób, który prowadzi do rozstrzygnięć niekorzystnych dla podmiotu, jeżeli możliwa jest inna wykładnia, której wynik jest korzystny dla tej jednostki (*in dubio pro tributario*).

³⁸ Uchwała sędziów SN z dnia 13 marca 2002 r., sygn. akt III ZP 21/01, Głosa 2002, nr 10, s. 37, a także wyrok NSA z dnia 28 listopada 2001 r., I SA/Gd 633/01, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002 nr 3, poz. 87.

³⁹ R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 7, s. 11.

Z drugiej strony jednak w orzecznictwie zwraca się uwagę na sytuacje, w której Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż przyjęte w skardze kasacyjnej założenie o wieloznaczności analizowanego przepisu jest błędne, został on bowiem skonstruowany w sposób nienasuujący zastrzeżeń, co do jego możliwego znaczenia. Ten stan rzeczy wyklucza z kolei konieczność odwoływania się w jakimkolwiek zakresie do interpretacji celowościowej czy zasady *in dubio pro tributario*, w której wbrew jasnemu pod względem językowym sformułowaniu przepisu nadawałoby mu się jakieś inne znaczenie, aniżeli oczywiste znaczenie językowe na przykład w drodze wykładni celowościowej ograniczało zakres jego działania, wówczas rola ustawodawcy byłaby tylko pozorna⁴⁰.

Ze względu na rolę zasady *in dubio pro tributario* także w odniesieniu do procesu interpretacji w związku z ulgami i zwolnieniami uzasadnione wydaje się stosowanie jej w takim samym zakresie, jak wobec innych regulacji prawa podatkowego⁴¹. Oznacza to, że w regulacjach dotyczących ulg i zwolnień nie należy stosować zasady *in dubio pro fisco* i doprowadzać do sytuacji, w której ulgi podatkowe stają się kolejną tzw. pułapką podatkową⁴². Konsekwencją tego powinno być stosowanie przez organy podatkowe zasady orzekania na korzyść przedsiębiorcy w przypadku, gdy przepisy takie nie są precyzyjne lub jasne, z drugiej zaś strony zasadę orzekania na korzyść należy ograniczyć do sytuacji, w których nie dochodziłoby do poszerzania przez przedsiębiorcę uprawnień dotyczących ulg czy też zwolnień poprzez wykładnię rozszerzającą⁴³.

Problem dotyczący zwolnień czy też ulg podatkowych związany jest w prawie podatkowym także z innym zagadnieniem – zasadą dotyczącą ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym – co pokazuje złożoność materii prawa podatkowego w przypadku przepisów dotyczących ulg czy też zwolnień. Niejednoznaczność przepisów dotyczących ulg czy też zwolnień podatkowych nie może obciążać przedsiębiorców jako adresatów norm prawa podatkowego. Z drugiej strony natomiast przedsiębiorcy próbują wykorzystać niedoskonałość prawa podatkowego, „naginając” treść przepisów dotyczących ulg, zwolnień podatkowych czy próbując posłużyć się wykładnią celowościową wbrew sensowi słów nadanemu przez ustawodawcę.

Zasada ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym

Drugą zasadą ogólną prawa podatkowego istotną z punktu widzenia przedsiębiorcy jest zasada ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym. Ograniczenie

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 26 marca 2007 r., sygn. akt II FSK 405/06, *LEX nr 491234*.

⁴¹ A. Mariański, *Nakaz...*, s. 5.

⁴² A. Mariański, *Rozstrzygnięcie...*, s. 228.

⁴³ Warto zwrócić uwagę na wyrok SN z dnia 7 maja 1997 r., sygn. akt III RN 22/97, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 1998, nr 4, poz. 124, w którym to stwierdza się, że zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe, zaś stosowanie ulg nie może wynikać z rozszerzającej interpretacji przepisów wprowadzających przywileje podatkowe.

stosowania analogii w prawie podatkowym wynika z systemu wartości podmiotu stosującego prawo, ale jest także związane z daną gałęzią prawa, której przepisy są interpretowane⁴⁴. W prawie karnym, administracyjnym czy też podatkowym ogranicza się stosowanie analogii ze względu na jej działania na niekorzyść jednostki, co mogłoby prowadzić do rozszerzania w drodze wnioskowania przez analogię obowiązków ciążących na danej jednostce, zaś z punktu widzenia prawa cywilnego analogia postrzegana jest jako powszechne zjawisko⁴⁵.

Proces wnioskowania poprzez analogię opiera się na zasadzie: „fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same konsekwencje”⁴⁶.

Analogia więc opiera się na wnioskowaniu na podstawie podobnych faktów, podobnych stanów prawnych i wyciąganiu na podstawie jednego stanu prawnego konsekwencji w stosunku do drugiego stanu prawnego.

W doktrynie wyróżnia się stosowanie analogii *legis* oraz analogii *iuris*, a na gruncie prawa podatkowego przede wszystkim należy odnieść się do analogii *legis*⁴⁷. Analogia *iuris* nawiązuje do ogólnych zasad czy założeń danego systemu prawa i polega na tym, że interpretator sięgając do analogii tego rodzaju, pomija regułę prawa, dając pierwszeństwo bardziej lub mniej wyraźnie sformułowanej zasadzie prawa⁴⁸. Zaś analogia *legis* oznacza podporządkowanie określonych kategorii stanów faktycznych przepisowi, z którego w drodze wykładni językowej nie sposób jest wywieść normy o takim zasięgu, jest więc nawiązaniem do konkretnego, obowiązującego przepisu bądź grupy przepisów⁴⁹.

Omawiając zagadnienie analogii w prawie podatkowym, należy raz jeszcze zwrócić uwagę na zagadnienia dotyczące formułowania w aktach normatywnych ulg oraz zwolnień, gdyż do nich przede wszystkim odnosi się stosowanie analogii.

Warto przy tym zwrócić uwagę na stosunek orzecznictwa do zagadnienia dotyczącego analogii, szczególnie tworzenia na drodze analogii stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu. Ponadto przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowo-prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to zakres wolny od opodatkowania. Konkludując, w prawie podatkowym należy szukać granic opodatkowania, poza które nie powinna wychodzić wykładnia⁵⁰.

Poza tym w prawie podatkowym zwraca się uwagę na fakt ograniczonego stosowania analogii, co wiąże się z nieposzerzaniem wynikającym z tekstów prawnych uprawnień podmiotów, w tym także przedsiębiorców. Z jednej strony bowiem stosowanie ana-

⁴⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 120.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 280.

⁴⁷ R. Mastalski, *Stosowanie...*, Warszawa 2008, s. 119.

⁴⁸ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 123.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 123.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 1702/98, LEX nr 4567.

logii w prawie podatkowym ma za zadanie podkreślić równe i sprawiedliwe traktowanie adresatów aktów normatywnych, zaś z drugiej strony potrzeba stosowania analogii wiąże się z występowaniem luk prawnych i ma na celu ich wypełnienie⁵¹. Według doktryny stosowanie analogii w prawie podatkowym powinno więc głównie ograniczyć się do uzupełnienia luk konstrukcyjnych uniemożliwiających właściwe stosowanie prawa podatkowego⁵². Przy czym analogia ma także zastosowanie w przypadku występowania wątpliwości słownych na gruncie analizowanych przepisów, a także w przypadku „poprawiania”, „korygowania” czy też modernizacji obowiązującego prawa⁵³.

Należy więc upatrywać istotę stosowania analogii w prawie podatkowym, jak to było w przypadku zasady *in dubio pro tributario*, w ochronie przedsiębiorcy jako podmiotu słabszego przed niedoskonałościami tekstów prawnych; pod tym względem obie zasady są więc zbieżne. W orzecznictwie pojawia się nawet pogląd, który traktuje zasadę ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym jako konsekwencję stosowania zasady *in dubio*, funkcjonowanie analogii w prawie podatkowym bowiem wiąże się także z orzekaniem na korzyść, kiedy pojawiają się wątpliwości interpretacyjne i postuluje się, by wybrać interpretację korzystniejszą dla przedsiębiorcy⁵⁴.

Bardzo interesujące wydają się poglądy orzecznictwa dotyczące analogii w prawie podatkowym. Można dostrzec pewną ewolucję w postrzeganiu tej zasady. Z początku orzecznictwo zwracało uwagę, że „Prawo podatkowe nie posługuje się zasadą analogii”⁵⁵, czy też zwracając uwagę na to, by „przepisy podatkowe były interpretowane w sposób ścisły, zgodnie z zasadami wykładni językowej, a stosowanie analogii lub też wykładni zwężającej czy też ścieśniającej jest niedopuszczalne”⁵⁶. Z czasem jednak stanowisko orzecznictwa uległo zmianie, jak w wyroku TK, w którym stwierdzono, że: „Przy usuwaniu luk nie powinno się wykluczać korzystania z analogii i to zarówno z ustawy, jak i z prawa”⁵⁷.

Z punktu widzenia przedsiębiorcy jednak istotniejsze wydają się poglądy orzecznictwa w stosunku do zwolnień i ulg, przede wszystkim ze względu na niejasności interpretacyjne i szczególny charakter tych przepisów.

⁵¹ Doktryna definiuje luki prawne jako wielowariantowe możliwości interpretacyjne; B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 121, autor zwraca uwagę, że doskonałym przykładem występowania luk na gruncie prawa podatkowego jest brak przepisu ustalającego stawkę podatkową dla określonej sytuacji podlegającej opodatkowaniu.

⁵² R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 126.

⁵³ R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 112.

⁵⁴ A. Mariański, *Rozstrzyganie...*, s. 221.

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 2 października 1998 r., sygn. akt SA/Bk 1252/97, LEX nr 34964.

⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 1999 r., sygn. akt I SA/Lu 384/98, LEX nr 38128.

⁵⁷ Wyrok TK z dnia 8 listopada 1994 r., sygn. akt P.1/94, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994, nr 2, poz. 27.

Judykatura w sceptyczny sposób odnosi się do stosowania analogii w przypadku wprowadzania przez ustawodawcę ulg czy zwolnień, zwracając uwagę, iż: „Przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowopravných stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, ani też tworzyć nowych stanów faktycznych w zakresie ulg i zwolnień”⁵⁸. W innym orzeczeniu zwrócono uwagę, iż: „W prawie podatkowym niedopuszczalne jest stosowanie analogii; obowiązki oraz ulgi podatkowe muszą wynikać wprost z przepisów ustawowych”⁵⁹. Odnosząc poglądy orzecznictwa z zakresu posługiwania się analogią do pozycji przedsiębiorcy, należy zwrócić uwagę na kolejny wyrok sądu, w którym zawarta była teza, iż: „Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie nie dopuszcza stosowania w prawie podatkowym analogii nawet w sytuacjach korzystnych (*in dubio pro tributario*). Przepisy podatkowe powinny być sformułowane w sposób jasny i czytelny zarówno wtedy gdy wynikają z nich obowiązki podatkowe, jak i wtedy gdy wprowadzają zwolnienia i ulgi. Brak natomiast miejsca przy stosowaniu przepisów podatkowych dla posługiwania się analogią”⁶⁰. Z punktu widzenia przedsiębiorcy przytoczony wyrok wydaje się najmniej korzystny, postuluje bowiem całkowite zaprzestanie posługiwania się analogią na gruncie stosowania prawa podatkowego, co wydaje się błędne przy założeniu, iż system prawa podatkowego jest przejrzysty. Z drugiej zaś strony nie budziły wątpliwości tezy orzecznictwa, w których wykluczano możliwość rozciągania poprzez analogię zakresu obowiązywania przepisu na stany faktyczne nieobjęte zakresem normy podatkowopravných możliwej do wyinterpretowania z tekstu przepisów ustawy⁶¹. Można to dostrzec w orzeczeniach, z których wynika, że: „Przez analogię nie można tworzyć nowych podatkowopravných stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to zakres wolny od opodatkowania”⁶², czy też że: „nieuregulowanie przez ustawodawcę adekwatnego podatkowego stanu faktycznego, niezależnie od jego przyczyn, oznacza istnienie obszaru wolnego od opodatkowania i nie może być rozumiane jako luka prawna, podlegająca wypełnieniu w drodze analogii”⁶³.

Ograniczenie stosowania analogii w prawie podatkowym wydaje się uzasadnione tym, by nie poszerzać czy to katalogu podmiotów uprawnionych do korzystania z ulg i zwolnień, czy też zakresu przedmiotowego zwolnień i ulg. Zasadne wydaje się, by w stosunku do regulacji dotyczącej zwolnień stosowano prawo wprost. Analogię natomiast powinno się ograniczyć tylko do stosowania w sytuacjach niejednoznacznych, czy jak określiła się to na gruncie prawa podatkowego – do uzupełniania luk prawnych. Poza tym na

⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Lu 1540/98, LEX nr 40732.

⁵⁹ Wyrok NSA z dnia 10 marca 1994 r., sygn. akt SA/Ka 1857/93, ONSA 1995, nr 1, poz. 42.

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt SA/Kr 1413/97, LEX nr 37229.

⁶¹ B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 123.

⁶² Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2000 r., sygn. akt. I SA/Lu 1372/98, LEX nr 43385.

⁶³ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/ Łd 251/00, LEX nr 53603.

gruncie dorobku doktryny dopuszczalność stosowania analogii nie budzi wątpliwości, kontrowersje bowiem związane są z granicami dopuszczalności stosowania analogii⁶⁴.

W końcu tworząc niedoskonałe prawo, należy uwzględnić pewne mechanizmy chroniące przedsiębiorców przed tymi niedogodnościami. Najlepszym przykładem zastosowania analogii w prawie podatkowym jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczący zastosowania się przez podmiot zobowiązany do błędnej urzędowej interpretacji prawa. Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się za ochroną podmiotu w związku z wadliwym działaniem organów podatkowych⁶⁵.

Podsumowanie

Z punktu widzenia przedsiębiorcy – podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, ale przede wszystkim adresata norm prawa podatkowego, należy zwrócić uwagę na wspomniane dwie istotne zasady z punktu widzenia stosowania prawa podatkowego.

Uzasadnienie dla obu tych zasad ma taki sam charakter. Chodzi bowiem o uchronienie przedsiębiorcy przed konsekwencjami niedoskonałości polskiego systemu prawa podatkowego, a mianowicie, pewnych rozbieżności w procesie stosowania prawa, funkcjonowania w tekstach prawnych niejednoznacznych zwrotów czy też, jak było to podkreślone, występowania przepisów, które są odmiennie rozumiane przez podmiot zobowiązany, czyli przedsiębiorcę, sąd oraz organ podatkowy.

O ile zasada *in dubio pro tributario* sprowadza się do „wybierania” korzystniejszego rozumienia przepisu dla przedsiębiorcy, mając chronić go przed jeszcze bardziej roszczeniowym podejściem państwa przy niejasnych przepisach, o tyle zasada analogii występująca w prawie podatkowym zmierza do nieposzerzenia czy też niezwiązania uprawnień poza te zawarte bezpośrednio w treści przepisów prawnych. Obie zasady chroniące przedsiębiorcę mają pewny punkt wspólny, którym są przepisy związane z ulgami i zwolnieniami, gdyż zasada analogii zabrania w nich poszerzania uprawnień, stanów faktycznych, a w razie istnienia wątpliwości zezwala na stosowanie wniosku na korzyść.

Warto przy tym zwrócić jeszcze uwagę na pogląd doktryny, dotyczący niedoskonałości polskiego prawa podatkowego oraz wytykający rządowi i parlamentowi brak inicjatyw realnych zmian systemu podatkowego, co z perspektywy przedsiębiorców oznacza, że jedyną skuteczną siłą działającą na rzecz poprawy istniejącego stanu rzeczy były

⁶⁴ R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 124.

⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1414/99, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 3, s. 294; a także B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1414/99, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002, nr 3, s. 356, gdzie autor zwraca uwagę na co prawda fakt posłużenia się uzasadnieniem analogii w prawie podatkowym, wytykając jednak wątpliwe argumenty, by nie posługiwać się zwrotem analogii, co najwidoczniej nie jest dobrze postrzegane w orzecznictwie.

sądy⁶⁶. Co prawda nie mogą one uprościć systemu prawa podatkowego, jednak propagując konsekwentne stosowania *in dubio pro tributario*, mogą „uczyć” ustawodawcę określonych manier legislacyjnych⁶⁷. Z punktu widzenia przedsiębiorcy byłoby to korzystne ze względu na nieobciążanie przedsiębiorcy w sytuacjach budzących wątpliwość czy też z wobec pewnego lekceważenia przez państwo przedsiębiorcy przejawiającego się w tworzeniu określonej jakości prawa, które bywa rozumiane inaczej przed przedsiębiorców, organy podatkowe i sądy.

Tym bardziej wydaje się zasadne konstruowanie w prawie podatkowym pewnych szczególnych zasad chroniących przedsiębiorców. Poza czynnikiem związanym z brakiem znajomości przez przedsiębiorców prawa podatkowego, istotny jest także czynnik ekonomiczny. Chodzi głównie o to, by „nie zniechęcać” przedsiębiorców do prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie danego systemu prawnego i by przy tym nie tworzyć zbyt zawiłych konstrukcji.

⁶⁶ B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga Pamiątkowa ku czci profesor Natalii Gaj*, Warszawa 1999, s. 343, a także A. Mariański, *Rozstrzygnięcie...*, s. 202.

⁶⁷ B. Brzeziński, *O idei...*, s. 343.

