

Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)

The general principles of the tax law (an inventory attempt)

Streszczenie

W artykule analizowano jedno z kluczowych zagadnień dla całego prawa podatkowego, tj. zasady ogólne tego prawa. Autor podjął próbę inwentaryzacji tych zasad. W opracowaniu poddano zatem rozważaniom pojęcie i znaczenie zasad ogólnych prawa podatkowego, kształtowanie się zasad ogólnych prawa podatkowego, metodologię badań nad zasadami ogólnymi prawa podatkowego, a także listę idei uznawanych za zasady ogólne prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: zasady ogólne prawa podatkowego, próba inwentaryzacji zasad, pojęcie, znaczenie i metodologia

Abstract

The article analyzes one of the cornerstone issues for the entire tax law – the general principles of this law. The author has made an attempt to inventory these principles. Thus, the article discusses the concept and meaning of the general principles of the tax law, development of these principles, methodology of the research on the general principles of tax law, as well as a list of ideas recognized as a general principles of tax law.

Keywords: the general principles of the tax law, an inventory attempt, concept, meaning and methodology

1. Pojęcie i znaczenie zasad ogólnych prawa podatkowego

Zasadę ogólną można rozumieć jako zwerybalizowaną ideę, ogólną normę postępowania, wiążącą wskazówkę, której respektowanie prowadzi bądź ma prowadzić do pożądaných prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów. Zasady nie tylko ukierunkowują ludzkie działanie, ale spełniają także funkcję porządkującą, będąc kryteriami oceny i samooceny działania podmiotów do stosowania zasad obowiązanych bądź podmiotów, do których zasady są adresowane¹.

Pojęcie zasad prawa bywa w literaturze prawniczej różnie rozumiane². Przykładem tego stanu rzeczy mogą być odmienne stanowiska w tym zakresie formułowane w nauce polskiej, w opracowaniach teoretyków prawa. Tutaj, w literaturze, przedstawiono dwie odmienne koncepcje.

Zgodnie z poglądem K. Opalka i J. Wróblewskiego, zasadą systemu prawa bądź jego części jest norma zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub logicznie z niego wynikająca³. Może ona także być konsekwencją logiczną grupy norm, a ponadto może być rozumiana bezpośrednio albo mieć ustalone znaczenie w wyniku przeprowadzonych zabiegów argumentacyjnych. W konsekwencji, ustalając istnienie danej zasady, szukać jej należy jako obowiązującej normy w przepisach prawa pozytywnego, a następnie uznaje się ją za normę mającą zasadnicze znaczenie. Zasadami są nie tylko normy wyrażone *expressis verbis* w przepisach prawa, ale także mogą nimi być konsekwencje norm *explicite* wyrażonych.

Druga koncepcja prezentowana jest przez S. Wronkowską, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego. W tym ujęciu zasadami prawa są nie tylko normy wywiedzione z tekstów prawnych, ale również uogólnienia pewnych rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę

¹ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2011, s. 136-137.

² O porządkującym charakterze zasad prawa podatkowego i poglądom na nie w literaturze niemieckiej zob. M. Mössner, Prinzipien im Steuerrecht, Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Köln 2010, s. 83-99.

³ K. Opalek, J. Wróblewski, Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1969, s. 249.

prawa, nienormowane wyraźnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę, na których określenie używa się terminu „postulaty systemu prawa”⁴. Zasady ogólne prawa mogą być wspólne dla całego systemu prawa (np. zasada demokratycznego państwa prawnego) bądź tylko dla jego części.

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić to, co w danej sytuacji jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto wskazują kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), wytyczając drogę wykładni przepisów prawa. Zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzecznicy. Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego⁵.⁶

Zasady doktrynalne są wyrazem poglądów nauki na kształt czy też funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego, poszczególnych podatków czy wręcz całego systemu podatkowego. Zasady doktrynalne mają charakter postulatywny bądź też charakter konstatacji, wynikających z analizy obowiązujących rozwiązań prawnych bądź też praktyki ich stosowania. Będzie tak przykładowo w sytuacji, gdy prawo nie formułuje *expressis verbis* określonej zasady, ale analiza rozwiązań szczegółowych daje asumpt do sformułowania tezy, że rozwiązania te podporządkowane są w znaczącym stopniu określonej (choć nie zwerbalizowanej w treści

⁴ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 61. Zob. też M. Kordela, *Zasady prawa w sensie opisowym. Próba reinterpretacji*, [w:] *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego* (red. A. Choduń i S. Czepita), Szczecin 2010, s. 439 i nast.

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania*, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2017, s. 288 (w druku). O tym, jak różnie mogą być rozumiane zasady ogólne opodatkowania (bądź też prawa podatkowego) świadczy artykuł C. A. Peairsa Juniora, *General Principles of Taxation: An Initial Survey*, 6 *Tax Law Review* 1950-1951 s. 267 i nast. (część I) oraz s. 471 i nast. (część II).

⁶ O tym, jak różnie mogą być rozumiane zasady ogólne opodatkowania (bądź też prawa podatkowego) świadczy artykuł C. A. Peairsa Juniora, *General Principles of Taxation: An Initial Survey*, 6 *Tax Law Review* 1950-1951 s. 267 i nast. (część I) oraz s. 471 i nast. (część II).

przepisów) myśli – zasadzie⁷. Zasady doktrynalne są wyrazem egzegezy tekstu prawnego, nierzadko jednak ich ostateczny kształt formułowany jest pod wpływem czynników zewnętrznych wobec tekstu przepisów, takich np. jak potrzeba ekonomii postępowania czy potrzeba ochrony praw jednostki⁸.

Z kolei zasady orzecznicze odzwierciedlają stanowisko judykatury w określonych, bardziej lub mniej szczegółowych kwestiach, związanych zwłaszcza z wykładnią prawa. Mogą być one formułowane *expressis verbis* w treści uzasadnień orzeczeń sądowych, ale mogą też być formułowane w doktrynie, która zidentyfikowane, powtarzalne sposoby rozwiązywania problemów interpretacyjnych przez sądy ujmuje w słowne formuły zasad orzeczniczych. W tej ostatniej sytuacji zasady rekonstruowane przez doktrynę na podstawie analizy orzecznictwa są przypisywane judykaturze. Judykatura zdaje się też niekiedy akceptować – a tym samym uznawać za własne – zasady doktrynalne⁹.

Spore znaczenie praktyczne mają zasady wykształcone w orzecznictwie sądowym – z tym, że te dotyczą zazwyczaj poszczególnych podatków, a nie całego prawa podatkowego. Zaletą zasad orzeczniczych jest to, że formułowane są one pod wpływem obserwacji praktyki podatkowej, a szerzej – życia gospodarczego i jego styku z systemem podatkowym. Wadą, i to niekiedy istotną, jest stosunkowo słabe, bądź niekiedy wręcz żadne umocowanie tych zasad w treści obowiązującego prawa¹⁰.

Reprezentatywny dla orzecznictwa sądów administracyjnych katalog zasad orzeczniczych – z tym, że dotyczących jedynie wykładni prawa podatkowego – przedstawił M. Zirk-Sadowski. Autor ten wyróżnił następujące, generalnie akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych po 1989 roku zasady: zasada pierwszeństwa wykładni językowej, zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść

⁷ B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania, op. cit., s. 289.

⁸ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, op. cit., s. 137.

⁹ B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania, op. cit., s. 289.

¹⁰ Ibidem.

podatnika, zasada ścisłego interpretowania przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych oraz zasada zakazu analogii¹¹.

W literaturze można odnaleźć pogląd krytyczny co do tego, czy istniały dostatecznie mocne podstawy aksjologiczne i systemowe do formułowania przez sądy administracyjne takich zasad oraz co do rozumienia tak zwerbalizowanych zasad przez sądy¹². Trzeba bowiem zaznaczyć, że niektóre z tych zasad są w istotnym stopniu dyskusyjne, np. zasada ścisłego interpretowania – rozumianego przez sądy jako interpretacja zwężająca hipotezę normy prawnej na niekorzyść podatnika – przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, a niektóre (np. kategoriycznie pojmowany zakaz stosowania analogii) zostały w późniejszym orzecznictwie zarzucone.

Nietrafionych zasad orzeczniczych znaleźć można więcej. Pierwszy z brzegu przykład to hołubiona na gruncie ustaw podatkowych zasada bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego między wydatkami a kosztami działalności gospodarczej jako warunek *sine qua non* zaliczenia tych pierwszych do kosztów uzyskania przychodów. Tak jak z przekonaniem w orzecznictwie przez kilkanaście lat ją głoszono, tak nieomal bezszelestnie się z głoszenia i respektowania tej „zasady” – całkowicie bezpodstawnej i nieznajdującej żadnego umocowania w przepisach prawa – wycofano¹³.

2. Kształtowanie się zasad ogólnych prawa podatkowego

Zasady ogólne poszczególnych dziedzin prawa zasługują na szczególną uwagę, gdyż odzwierciedlają charakter unormowań objętych daną dziedziną prawa, podkreślają wartości, które to prawo bądź to chroni, bądź których nie powinno naruszać przy okazji realizacji własnych

¹¹ Zob. M. Zirk-Sadowski, Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 12-16.

¹² Zob. B. Brzeziński, Zasady związane z prawem podatkowym, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, nr 1, s. 12.

¹³ Zob. B. Brzeziński, Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy* (B. Brzeziński red.), Warszawa 2013, s. 186.

celów itd. Zasady ogólne tworzą więc coś na kształt aksjologiczno-prakseologicznego kośćca danej dziedziny prawa.

Zasady prawa podatkowego powstają zazwyczaj w procesie swoistej krystalizacji. Najczęściej pojawiają się one w pierwszej kolejności w piśmiennictwie, jako wynik refleksji teoretycznej nad praktyką funkcjonowania prawa. Te zasady – póki co, doktrynalne – znajdują niekiedy akceptację w orzecznictwie sądów, które odwołują się do nich i traktują jako znaczący argument w dyskursie prawniczym. I na końcu, w celu standaryzacji podejścia do określonego zagadnienia w orzecznictwie sądów, ustawodawca decyduje się niekiedy z zasady orzeczniczej, będącej niekiedy wcześniej zasadą doktrynalną – uczynić zasadę normatywną, nadając jej postać przepisu ustawy¹⁴.

Ta ścieżka przekształceń nie zawsze biegnie tak prosto. Przykładem może tu być kwestia recepcji zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. W Polsce doktryna prawa podatkowego rekomendowała ją już w latach 90. XX w.; najpierw incydentalnie¹⁵, a potem w sposób naukowo szerzej uargumentowany¹⁶. Ostatecznie zasada ta znalazła swój wyraz w art. 2a Ordynacji podatkowej, który brzmi następująco: „Niedające się usunąć wątpliwości co do znaczenia przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”¹⁷.

Za tworzeniem normatywnych zasad ogólnych prawa podatkowego przemawia przede wszystkim to, że niektóre zasady pełnią coraz częściej funkcję kontekstu interpretacyjnego dla coraz bardziej złożonych przepisów prawa podatkowego. Umożliwiają więc identyfikację zobowiązania podatkowego zgodnie z ogólnymi założeniami konstrukcji podatku. Trzeba jednak brać pod uwagę to, że przepisy prawa nie muszą

¹⁴ B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2016, nr 3, s. 206.

¹⁵ Zob. Z. Kmiecik, Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1998 r. (III SA 964/87), *OSP* 1990, nr 5-6, poz. 251.

¹⁶ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

¹⁷ Art. 2a ustawy z 29.08.2017 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

w każdym wypadku odpowiadać treściowo zasadom ogólnym prawa podatkowego. Zasady mają bowiem charakter optymalizacyjny i wchodzi w grę dopiero wówczas, gdy przepisy szczegółowe nie są dostatecznie jasne. Inaczej mówiąc, przepisy mogą z różnych powodów wyrażać treści niezgodne z zasadami. Niektóre zasady – np. zasada ograniczonego zastosowania analogii w prawie podatkowym – znajdują natomiast bezpośrednie zastosowanie w procesie wykładni prawa podatkowego¹⁸.

Istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa. Możliwość budowy takiego katalogu jest bowiem w określonej mierze uzależniona od stabilizacji instytucji składających się na określoną dziedzinę prawa, zebranie określonego *quantum* doświadczeń związanych z ich funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych danego działu, gałęzi czy dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia ich odrębności czy też samodzielności¹⁹.

Próba identyfikacji i budowy katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego napotyka trudności z szeregu powodów. Po pierwsze, katalogi zasad doktrynalnych, orzecznich i normatywnych nie muszą się pokrywać. Najczęściej najbardziej obszerne są katalogi doktrynalne, najskromniejsze w rozmiarach – tak jak to ma miejsce w Polsce – katalogi zasad normatywnych. Po drugie, zasady mogą być wyrażane w sposób bardziej lub mniej syntetyczny. Po trzecie, zasady normatywne są zazwyczaj bez zastrzeżeń respektowane przez orzecznictwo i doktrynę. Po czwarte, w poszczególnych systemach krajowych i odpowiadających im kulturach prawnych sytuacja może przedstawiać się odmiennie²⁰.

¹⁸ B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej..., op. cit., s. 206.

¹⁹ Tenże, Zasady związane z prawem podatkowym..., op. cit., s. 11.

²⁰ Tenże, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania..., op. cit., s. 291-292.

3. Metodologia badań nad zasadami ogólnymi prawa podatkowego

Ponieważ zadaniem nauki jest m. in. porządkowanie wiedzy o świecie, to do niej należeć będzie uporządkowanie wiedzy o zasadach ogólnych prawa podatkowego. Wydaje się przy tym, że musi to być proces wieloetapowy.

Na pierwszym etapie badań należałoby sprecyzować pojęcie zasady ogólnej prawa podatkowego. Można z góry założyć, że zróżnicowane postrzeganie artefaktów uznawanych, bądź tylko nazywanych (bez głębszego uzasadnienia), zasadami ogólnymi prawa podatkowego, skłaniać będzie *primo tempo* do ekstensywnego podejścia do uznania rozmaitych dyrektyw za zasady prawa podatkowego. Takie założenie, umożliwiające, na kolejnym etapie, ewentualną eliminację przypadków granicznych po bardziej wnikliwej ich analizie wydaje się bardziej poprawne metodologicznie niż podejście rygorystyczne, zakładające jako punkt wyjścia wąskie rozumienia pojęcia zasady ogólnej prawa podatkowego. To ostatnie grozi powstaniem sytuacji, w której nowe zjawiska, o niekonwencjonalnym kształcie czy zakresie oddziaływania na prawo, znajdują się poza sferą naukowej obserwacji w konsekwencji przyjętej strategii badawczej zakładającej rygorystyczne kryteria uznawania określonych dyrektyw/idei/postulatów systemu prawa za zasady prawa podatkowego.

Na drugim etapie badań należałoby dokonać inwentaryzacji zasad ogólnych w takiej postaci, w jakiej dekretuje się to w literaturze przedmiotu. Należy ustalić, jakie idee nominowane są w piśmiennictwie do kategorii zasad ogólnych prawa podatkowego. Hierarchia tych zasad, wzajemne zależności oraz poziom syntezy, a nawet pokrywanie się w określonej mierze rozmaitych zasad, nie ma na tym etapie znaczenia.

Na trzecim etapie badań należałoby dokonać klasyfikacji zidentyfikowanych wcześniej zasad, ustalić ich ewentualną hierarchię oraz wzajemne związki strukturalne i funkcjonalne. Ten etap będzie mieć decydujące znaczenia dla powodzenia całości badań.

Etap czwarty obejmowałby rekapitulację badań, a jego rezultatem byłoby sformułowanie w miarę kompletnego i uporządkowanego katalogu

zasad ogólnych prawa podatkowego. Do rozważenia pozostałoby jeszcze sporządzenie rekomendacji dla tych zasad, których petryfikacja w tekście przepisów prawa podatkowego byłaby uzasadniona.

4. Lista postulatów systemu prawa uznawanych za zasady ogólne prawa podatkowego

Przy uwzględnieniu wszystkich podniesionych wyżej zastrzeżeń, w dyskursie prawniczym i w systemach prawa podatkowego można stwierdzić istnienie szeregu powszechnie akceptowanych zasad prawa podatkowego, które zostaną niżej przedstawione²¹.

a) **Zasada ustawowej regulacji** podatków ma znaczenie podstawowe dla systemów podatkowych w demokratycznych państwach prawnych. Jest to nie tylko zasada ogólna prawa podatkowego, ale także zasada konstytucyjna, spotykana w wielu państwach. W Polsce wyraża ją przede wszystkim art. 84 Konstytucji RP, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Wspomniany wyżej przepis Konstytucji RP to w założeniu przepis usprawiedliwiający istnienie podatków jako mechanizmu uszczuplania własności prywatnej, która, jak wiadomo, jest konstytucyjnie chroniona. Przepis ten w pewnym sensie „przy okazji” ustala, a właściwie potwierdza historycznie utrwaloną regułę ustawowego nakładania podatków. W tym aspekcie jego adresatem jest ustawodawca, obowiązany do przestrzegania zastrzeżonej formy ustawy dla prawa podatkowego. Zasada ta ma też znaczenie dla interpretacji prawa podatkowego, gdyż służy eliminacji z obrotu prawnego takich regulacji prawnych, które konstytucyjnego standardu nie spełniają. W odniesieniu do tej kwestii większe znaczenie przypisać należałoby jednak art. 217 Konstytucji RP, który precyzuje zasięg wyłączności ustawy w regulowaniu materii podatkowej.

²¹ Przedstawione niżej zasady zostaną rozwinięte w książce: B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania..., op. cit., s. 292 i nast.

b) **Zasada ogólności podatku** rozumiana jest jako wymóg nakładania podatków przez tworzenie norm abstrakcyjnych, adresowanych do określonych w sposób możliwie szerokich kategorii podmiotów-podatników. Ma to zapewnić równość i sprawiedliwość opodatkowania oraz utrudnić wprowadzanie nieuzasadnionych ekonomicznie, a motywowanych politycznie preferencji podatkowych²². Ogólność dotyczy nie tylko nakładania podatku, ale także określania przedmiotowo-podmiotowego zakresu wyłączeń od opodatkowania, ulg podatkowych i zwolnień.

c) **Zasada legalizmu** w aspekcie materialnym oznacza nakładanie podatków w drodze ustawowej (parlamentarnej), w aspekcie proceduralnym zaś – nakaz działania administracji podatkowej na podstawie prawa i w granicach prawa²³. Zasada legalizmu ma bardzo obszerną literaturę na świecie, a dyskusja nad jej współczesną treścią jest pomimo tego dosyć żywa²⁴.

W Polsce jak dotąd jest to jedna z zasad ogólnych postępowania podatkowego. Jeśli jednak relacje między podatnikami a administracją podatkową coraz częściej mają miejsce poza postępowaniem podatkowym bądź też w rozmaitych postępowaniach uproszczonych, to nie ma żadnych przyczyn, dla których standard działania administracji podatkowej w ramach prawa i na podstawie przepisów prawa obowiązywał jedynie wycinkowo – w odniesieniu do klasycznego postępowania podatkowego.

²² Spośród wielu opracowań południowoamerykańskich dotyczących tej zasady uwagę zwracają: J. Casás, El principio constitucional de generalidad en materia tributaria, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario 1996, No. 11; G. Lalanne, El principio de generalidad [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, op. cit., s. 587 i nast.

²³ Zob. E. Maneira, Princípio da legalidade: Especificação Conceitual y Tipicade, Revista Internacional de Direito Tributário 2004, Vol. 1, No 1, s. 47-57.

²⁴ E. S. Acosta, El principio de legalidad y la seguridad juridical en el ámbito tributario, [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008, s. 551-587; E. Maneira, Princípio de Legalidade: Especificação Conceitual y Tipicidade, Revista internacional de direito tributário 2004, Vol. 1, No 1, s. 47-58; R.G. Mullin, Hacia una redefinición del principio de legalidad, IPDT Revista 25, 1993, s. 15-40; C. L.-V. León, Agonia del principio de legalidad, IPDT Revista 23, 1992, s. 81-102.

W świetle nasilającego się zjawiska nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową postulat ten jest jak najbardziej aktualny²⁵.

Na marginesie należy dodać, że zasada legalizmu jest też w Polsce – w nieco innej formule niż ma to miejsce w Ordynacji podatkowej – zasadą konstytucyjną (art. 7 Konstytucji RP.)

d) **Zasada równości (niedyskryminacji)** zakłada takie samo traktowanie podmiotów znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej. Sprzeciwia się ona przywilejom podatkowym oraz nieuzasadnionym preferencjom w opodatkowaniu. Jest elementem ustrojowej zasady sprawiedliwości w jej aspekcie horyzontalnym. W prawie podatkowym zasada niedyskryminacji znajduje także zastosowanie w sytuacjach z elementem transgranicznym, co wynika wprost z umów międzynarodowych dotyczących zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz z prawa unijnego. Między innymi postanowienia Modelu Konwencji OECD w kilku sytuacjach wyraźnie zakazują dyskryminacyjnego traktowania podatników.

Zasadę równości opodatkowania postrzega się niekiedy jako emanację konstytucyjnej zasady sprawiedliwości oraz powszechności opodatkowania²⁶.

e) **Zasada niekonfiskatoryjności podatku** (zakaz opodatkowania konfiskacyjnego) odnosi się przede wszystkim do opodatkowania dochodów i majątku. Odnosi się ona do poziomu obciążenia podatkowego ocenianego z jednostkowego punktu widzenia. Podatek służy do przejmowania własności środków pieniężnych przez związek publicznoprawny; nie powinien jednak przekraczać granicy, powyżej której – ze względu na relację podatku do zasobów finansowych podatnika – podatek spełniałby w istocie rzeczy funkcję konfiskaty mienia²⁷.

²⁵ Zob. B. Brzeziński, O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014, nr 1, s. 9 i nast.; idem, O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2011, nr 3.

²⁶ Tak A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 15 i nast.

²⁷ Zob. przykładowo P. Taboada, *La protección constitucional de la propiedad privado como límite al poder tributario*, [w:] *Hacienda y constitución*, Madrid 1979; G. de Casanova, *El principio de no confiscatoriedad tributaria*, [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, op. cit., s. 619 i nast.

Zasada ta nawiązuje w oczywisty sposób do powszechnie obecnej we współczesnych konstytucjach zasady ochrony własności prywatnej.

Miarkowanie obciążeń podatkowych powinno mieć miejsce w kontekście potrzeby ochrony minimum egzystencji, ale także w kontekście nie ograniczania społecznie pożytecznej aktywności ludzi przez odbieranie im znaczącej porcji dochodów z tego uzyskiwanych²⁸. Trudno byłoby apriorycznie ustalić próg, od którego można mówić o zjawisku konfiskaty podatkowej, tym niemniej znane są przypadki, w których trybunały konstytucyjne innych państw uznawały za takowe fakt przekroczenia poziomu opodatkowania dochodów powyżej 50%.

f) **Zasada zaufania**, albo inaczej – zasada budzenia zaufania podatników do administracji podatkowej – wymaga rzetelności w działaniach tej ostatniej, transparentności postępowania, uprzedzania w miarę możliwości o działaniach podejmowanych wobec podatnika oraz wyjaśniania ich merytorycznych podstaw etc. Obecnie ze względu na lokalizację tej zasady w przepisach dotyczących postępowania podatkowego dotyczy ona wyłącznie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz wydawania zaświadczeń. Nie ma jednak wątpliwości co do tego, że oddziaływanie tej dyrektywy powinno rozciągać się również na wszystkie czynności administracji podatkowej podejmowane poza tymi procedurami. W demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) oczywiste jest to, że organy władzy publicznej powinny budzić zaufanie obywateli do swojego postępowania. Umacnia to ich autorytet, a tym samym zwiększa efektywność działania.

g) **Zasada szybkości załatwiania spraw podatkowych** przyjmowana jest bez zastrzeżeń w odniesieniu do postępowań w sprawach podatkowych. Tymczasem współcześnie wiele relacji między podatnikami a administracją podatkową ma miejsce poza sformalizowanym postępowaniem podatkowym, np. ma postać czynności materialno-technicznych. Nie ma powodów, dla których szybkość działania nie

²⁸ G. N. de Casanova, El principio de no confiscatoriedad tributaria, op. cit., s. 619-652; M. S. de Godoi, Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, Revista internacional de derecho tributario 2004, Vol. 1, No 1, s. 219-262.

miałyby cechować administracji podatkowej we wszystkich zakresach jej działania.

h) **Zasada respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej** wiąże się z istotnymi niedogodnościami i czasami daleko idącymi, negatywnymi dla podatnika skutkami, jakie niesie ze sobą zmiana poglądów administracji podatkowej na rozumienie określonego przepisu prawa podatkowego. Nierzadko po kilku czy nawet kilkunastu latach akceptowania przez administrację podatkową określonego rozumienia przepisu zmienia ona stanowisko w odniesieniu do danej kategorii spraw, żądając od podatników korekty rozliczeń podatkowych wstecz i zapłaty odsetek za zwłokę. Gwoli sprawiedliwości trzeba dodać, że dzieje się tak nierzadko pod wpływem pojedynczego – niekiedy nawet oczywiście błędnego, ale za to korzystnego dla administracji podatkowej – wyroku NSA.

Niezależnie od tego, że takie postępowanie narusza wspomnianą wyżej zasadę zaufania, to zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe *pro futuro* – nie zaś wstecz. Zasada respektowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej w stosunku do zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których sposób obliczenia podatku przez podatnika nie był – do czasu – kwestionowany przez administrację podatkową, rozwiązywałaby w znacznym stopniu ten problem²⁹.

i) **Zasada nieretroakcji** ma znaczenie dla tworzenia prawa podatkowego w związku z jego gospodarczymi uwarunkowaniami. Legislacja retroaktywna – jeśli jest niekorzystna dla podatnika – zaburza stosunki gospodarcze, utrudnia planowanie działalności gospodarczej, a w konsekwencji ogranicza rozwój kraju.

Treścią zasady nieretroakcji byłby zakaz retroaktywnego działania prawa podatkowego, tj. stosowania przepisów nowych do sytuacji zaistniałych wcześniej, przed wprowadzeniem w życie nowych przepisów.

²⁹ B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, op. cit., s. 209.

Konsekwencją tej zasady – poza tym, że jest to wyraźna wskazówka dla ustawodawcy – jest przyjęcie, że, w razie wątpliwości, przepisy prawa podatkowego nie mają mocy wstecznej, chyba że przyznają uprawnienia ich adresatom (podatnikom, płatnikom podatku etc.). Można też postulować przestrzegane zasady nieretrospektywności, wyrażającej się w zakazie wprowadzania takich przepisów, które co prawda obowiązywać będą *pro futuro*, ale odnosić się będą także do skutków działań podatnika podjętych w przeszłości, np. stawiając pod znakiem zapytania opłacalność zrealizowanych wcześniej przedsięwzięć gospodarczych.

Retroaktywność przepisów prawa podatkowego nie jest systemowo wykluczona – w różnych państwach nie spotyka się najczęściej przepisów, które *explicite* wykluczałyby możliwość wprowadzania w życie przepisów działających retroaktywnie. Uznaje się niekiedy, że prawo może działać wstecz do momentu, w którym ogłoszono zamiar jego wprowadzenia, „ostrzegając” w ten sposób podatnika o przyszłych, niekorzystnych dla niego zmianach³⁰.

j) **Zasada respektowania prawa międzynarodowego i unijnego** jest pochodną miejsca kraju we wspólnocie państw demokratycznych i – jeśli ma postać normatywną – potwierdza zobowiązanie do przestrzegania norm prawa międzynarodowego, w tym i wynikających z prawa unijnego, w sferze podatków. Odnosi się zarówno do tworzenia prawa, jaki i jego stosowania.

W Polsce zasada ta znajduje bezpośrednie umocowanie konstytucyjne, jako że art. 9 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

k) **Zasada pragmatyzmu** pozwala organom administracji podatkowej na rezygnację z prowadzenia postępowań w sprawach drobnych, o niewielkiej wadze fiskalnej, ale za to pracochłonnych i nie rokujących dobrego finału. W istocie rzeczy chodzi tu o zasadę oportunistyczną, opartą o znaną już w prawie rzymskim (prywatnym) zasadę *de minimis* – jako przeciwstawienie zasady legalizmu. Zakres stosowania tej zasady zależy

³⁰ V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer 2003, s. 76.

od stopnia zaufania państwa do własnej administracji podatkowej, a na poziomie operacyjnym – istnienia przepisów wyrażających taką zasadę i określających (pośrednio, a nawet bezpośrednio) zakres jej zastosowania. Współcześnie, w prawie polskim, jest to raczej postulat wymagający w przyszłości dosyć dobrego wyrażenia w kształcie istniejących instytucji prawnych.

l) **Zasada proporcjonalności** wymaga, by spośród możliwych do zastosowania przez administrację podatkową środków działania wybierać te, które są skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podatników, a w każdym razie nie bardziej uciążliwe niż jest to niezbędne do osiągnięcia prawowitych celów, do których środki te zmierzają³¹. Chodzi o środki, które zarazem: mogą doprowadzić do „osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*)”³². Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP (art. 31 § 3 oraz art. 2); stanowi ona także zasadę ogólną prawa Unii Europejskiej.

m) **Zasada stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami** - znana z prawa rzymskiego pod łacińską nazwą *tempus regit actum* – stanowi, że do podatkowoprawnej oceny zdarzeń z przeszłości stosuje się przepisy, które obowiązywały w czasie kształtowania się (zaistnienia) stanu faktycznego. Jest to standard współcześnie przestrzegany. W prawie podatkowym, ze względu na dużą dynamikę jego zmian, takie stosowanie przepisów ma nierzadko miejsce. Jest to zgodne z logiką opodatkowania w sytuacjach, gdy np. zaistnieje potrzeba korekty wysokości podatku za okres, który już upłynął i w oparciu o przepisy, które już nie obowiązują.

³¹ Zob. J. M. Domingues de Oliveira, *Legalidade Tributária o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta* [w:] *Estudos de direito tributario en Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro 1998, s. 205-215.

³² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*, op.cit., s. 21.

n) **Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika** jest zasadą stosowania prawa – a nie, jak się niekiedy uważa – zasadą wykładni prawa podatkowego, rozwiązującą problem niejasności przepisów w konkretnej sytuacji interpretacyjnej. Wiąże się ona z kwestią aksjologii i jest wyrazem odpowiedzialności państwa za jakość prawa tworzonego przez jego organy. Aksjologię wyraża teza, że podatnika nie mogą obciążać ujemne konsekwencje niedoskonałych, niedających się jednoznacznie zinterpretować przepisów prawa podatkowego³³. Zasada *in dubio pro tributario* została już wprowadzona do systemu polskiego prawa podatkowego w roku 2015³⁴. Jeszcze wcześniej Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że zasada *in dubio pro tributario* należy do kanonu podstawowych zasad prawa podatkowego³⁵.

Przemawia też za nią treść unormowań konstytucyjnych, a zwłaszcza art. 84 Konstytucji RP (zasada ustawowej regulacji opodatkowania) i art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawa). Znaczny stopień skomplikowania prawa podatkowego i stosunkowo niska jakość stosowanej w nim techniki legislacyjnej dostarczają dalszych argumentów na rzecz stosowania tej zasady³⁶.

o) **Zasada sądowej ochrony praw podatnika** znajduje swój wyraz w możliwości zaskarżania ostatecznych decyzji podatkowych do sądów administracyjnych. Prawo do rzetelnego procesu sądowego, wynika zarówno z Konstytucji RP (art. 45 ust. 1) jak i z Europejskiej Konwencji

³³ Zob. B. Brzeziński, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, (red. A. Gomulowicz, J. Małecki), Poznań 2003, s. 251-259; A. Marjański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika..., op. cit.; S. Johnson, *Pro-Taxpayer Interpretation of State-Local Tax Laws*, *State Tax Notes* February 9, 2009 r. s. 441- 444.

³⁴ B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, *Przegląd Podatkowy* 2015, nr 4, s. 17-21.

³⁵ Zob. m.in. wyrok TK z 13 września 2011 r. (P 33/09), OTK 2011, z. 7A, poz. 71 oraz wyrok TK z 8 lipca 2014 r. (K 7/13), OTK 2014, z. 7A, poz. 69.

³⁶ O sposobie traktowania zasady *in dubio* przez polskie sądy administracyjne przed jej petryfikacją w Ordynacji podatkowej w 2015 r. zob. K. Kopyściańska, *The Principle in Dubio pro Tributario in the Polish Judicial Decisions*, [w:] *System of Financial Law. Tax Law, Conference Proceedings* (red. M. Radvan), *Acta Universitatis Brunensis. Juridica. Editio Scientia* Vol. 515, Brno 2015, s. 110 i nast.

Praw Człowieka (art. 6 ust. 1). Waga interesów podatkowych, gdzie wadliwa decyzja podatkowa może zrujnować byt obywatela w pełni uzasadnia formułowanie w tej dziedzinie prawa do sądu.

p) **Zasada ograniczonego stosowania analogii** sprowadza się do twierdzenia, że w prawie podatkowym stosowanie analogii *legis*, a nawet analogii *iuris* nie jest wykluczone. Tezę odmienną, wykluczającą wszelką analogię, propagowały przez wiele lat polskie sądy administracyjne. Wydaje się, że ta błędna koncepcja została przez nie współcześnie zarzucona³⁷.

Istnieje powszechna zgoda co do tego, że wykładnia przepisów prawa podatkowego w drodze analogii (wykładnia *a simili*) nie powinna prowadzić do ustanowienia bądź poszerzenia obowiązków ani też ograniczenia uprawnień adresatów tych przepisów³⁸. To samo dotyczy możliwości poszerzania tą drogą zakresu ulg i zwolnień podatkowych. W pozostałym zakresie jedynym ograniczeniem stosowania analogii powinien ewentualnie być zakaz jej stosowania na niekorzyść podatnika. Taki zakres stosowania analogii przewiduje przykładowo hiszpańska ordynacja podatkowa³⁹.

r) **Zasada stosowania przepisów proceduralnych dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami** – w sytuacji, gdy przepisy te uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych - wyraża znaną i powszechnie akceptowaną regułę intertemporalną. W myśl tej zasady, jeżeli nowy akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych do stosowania nowej bądź dotychczasowej procedury, sprawy rozpoczęte prowadzi się według przepisów dotychczasowych, chyba że pozostawałoby to w sprzeczności z celem nowych przepisów lub gdyby stosowanie nowych przepisów było dla podatników korzystniejsze.

³⁷ Zob. B. Brzeziński, Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym? Kwartalnik Prawa Podatkowego 2007, nr 1, s. 125-129.

³⁸ Zob. B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, ODDK Gdańsk, s. 145 i nast.

³⁹ Art. 14 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; zob. też B. Brzeziński, Kilka uwag o przepisach normujących wykładnię prawa podatkowego [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego (red. A. Chodun i S. Czepita), Szczecin 2010, s. 350.

s) **Zasada trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych** wyraża się w tym, że jeśli ustawa nie stanowi inaczej, prawo do ulg i zwolnień podatkowych oraz korzystania z innych przewidzianych prawem możliwości obniżenia wysokości podatku powinno przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, chociaż – jak się wydaje – nie dłużej niż przez okres odpowiadający okresowi przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którego wynikający podatek byłby obniżany w związku ze wspomnianą ulgą bądź też nie dłużej niż okres przewidziany dla zwrotu nadpłaty (w wypadku nie skonsumowanego zwolnienia podatkowego). Zasada ta wynika i nawiązuje w pewnym stopniu do podstawowego prawa podatnika, jakim jest prawo do zapłaty prawidłowo obliczonej kwoty podatku, nie niższej niż wynikająca z przepisów prawa, ale i nie wyższej⁴⁰. Nie ma dostatecznych powodów do akceptacji dysproporcji między okresem, w jakim organy podatkowe mogą określić wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wynikająca z deklaracji podatkowej a okresem, w jakim podatnik może zrealizować swoje prawo do ulg, zwolnień i innych obniżek podatku⁴¹.

t) **Zasada-zakaz wykorzystywania w postępowaniu dowodów zebranych przez administrację podatkową w sprzeczności z prawem** mieści się w istocie w zasadzie legalizmu; sens jej formułowania bierze się jednak z narastającej praktyki nadużywania prawa przez administrację podatkową. Zasada ta zgodna jest ze standardami aksjologicznymi demokratycznego państwa prawa⁴².

5. Podsumowanie

Inne formułowane w literaturze zasady wydają się mieć mniejsze znaczenie albo też są mutacjami zasad wyżej scharakteryzowanych bądź też wreszcie budzą kontrowersje.

⁴⁰ B. Brzeziński, B. Chanowska-Dymlang, Declaration of Taxpayer Rights, European Taxation 2014, No 8, s. 363-364.

⁴¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, op. cit., s. 143.

⁴² B. Brzeziński, M. Kalinowski, Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej. Analiza krytyczna, Toruński Rocznik Podatkowy 2016.

Odnosząc się do tej ostatniej kwestii, należy wskazać na dwie idee, które niekiedy uznawane są za zasady ogólne. Pierwsza, to postulat pewności prawa podatkowego, druga – idea sprawiedliwości w opodatkowaniu. Istnieją racje przemawiające za poddaniem w wątpliwość tezy, iż są to zasady ogólne prawa podatkowego. Nie neguje to w najmniejszym stopniu ważności tych idei – z tym, że nie każda słuszna idea nadaje się do tego, żeby na jej podstawie tworzyć zasadę ogólną prawa podatkowego. Bliższa analiza tej kwestii wykracza poza ramy tego opracowania⁴³.

Z innych idei podnoszonych niekiedy do rangi zasad ogólnych prawa podatkowego na uwagę zasługuje zasada respektowania zdolności do świadczenia podatkowego (inaczej – zdolności płatniczej), często spotykana w przepisach konstytucyjnych, nakazujących przy kształtowaniu prawa podatkowego brać pod uwagę to, aby ciężar opodatkowania nie był nadmierny, a także to, aby obciążenie podatkowe było relatywizowane do aktualnej możliwości zapłaty podatku przez podatnika⁴⁴. Zasada ta koresponduje z inną, powszechnie spotykaną w konstytucjach współczesnego państwa zasadą sprawiedliwości.

Wydaje się, że zasady ogólne, przynajmniej w wypadku prawa podatkowego, służyć mogą przede wszystkim wykładni prawa. Natomiast respektowanie tych zasad przez ustawodawcę wymaga względnie wysokiej kultury prawnej i przekonania ustawodawcy, że w dłuższym okresie respektowanie tych zasad jest korzystne dla państwa i jego gospodarki. Tak się jednak często nie dzieje i bieżące potrzeby (np. potrzeba zamknięcia luki w systemie podatkowym) uznawane są zazwyczaj za ważniejsze, niż którakolwiek zasada ogólna prawa podatkowego.

Przedstawiony katalog zasad ogólnych prawa podatkowego nie jest z pewnością katalogiem zamkniętym. Potrzeba formułowania poszczególnych zasad rysuje się z różną intensywnością. Są wśród

⁴³ Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania*, op. cit., s. 302 i nast.

⁴⁴ P. M. Muñoz, *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*, *Revista Ius et Praxis* 2010, No 1, s. 303 – 332.

nich zasady nie budzące wątpliwości i zasady, co najmniej w pewnym stopniu, dyskusyjne. Jest to konsekwencją doktrynalnego charakteru przedstawionego tu katalogu zasad.

Można też zastanawiać się nad tym, czy niektóre z zasad wcześniej omówionych nie byłyby elementem składowym albo też szczegółowym przejawem zasad bardziej ogólnych. Zasada szczegółowa może być niekiedy postrzegana jako element składowy zasady o większym stopniu ogólności. Przykładowo, formułowana niekiedy w literaturze zasada, której treścią jest prawo podatnika do zapłaty podatku w kwocie wynikającej z przepisów prawa, mieści w sobie niewątpliwie wspomnianą wyżej zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych.

Dyskusyjne może być też to, na ile zasady odnoszące się do całego prawa, tj. wszystkich jego gałęzi, powinny być niezależnie od tego nominowane do kategorii zasad ogólnych prawa podatkowego. Podobny problem rysuje się w wypadku zasad konstytucyjnych, których powielanie w ustawodawstwie zwykłym może być przedmiotem dyskusji. Klasycznym przykładem takiej sytuacji może być zasada legalizmu.

Na marginesie warto dodać, że niekiedy zasady ogólne prawa podatkowego wywodzi się wprost z konstytucji⁴⁵. To ostatnie jest charakterystyczne zwłaszcza dla podatkowej literatury południowoamerykańskiej, gdzie zasady ogólne prawa podatkowego są często postrzegane nie jako zasady autonomiczne, ale jako prosta konsekwencja zasad konstytucyjnych⁴⁶.

Katalog zasad może być zdeterminowany przyjętymi wstępnie założeniami co do stopnia ich ogólności. I tak formułowana niekiedy zasada ogólności podatku nawiązuje bezpośrednio do idei nakładania podatków w drodze aktów normatywnych – a może nawet jest jej bezpośrednim wyrazem⁴⁷. Wymaga ona, aby podatek był skierowany do

⁴⁵ V. Uckmar, *Principi comuni de diritto costituzionale tributario*, Padova 1959, s. 21 i nast.

⁴⁶ Zob. E. Bulit Goñi, *La Constitucionalización del poder tributario. Evolución y perspectivas* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008, s. 471-485; R. V. Costa, *El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el derecho comprador*, *Revista IPDT* 1989, s. 3-44 i cytowana tam literatura.

⁴⁷ G. A. Lalanne, *El principio de generalidad* [w:] *El tributo y su aplicación: perspectivas para el*

określonych kategorii podmiotów oraz występujących u nich przedmiotów opodatkowania, nie zaś budowany indywidualnie, ze względu na cechy szczególne poszczególnych jednostek. W określonej mierze – w sposób pośredni – łączy się to z powszechnością i sprawiedliwością opodatkowania.

Przykładem może być rozważanie treści zasady bezpieczeństwa prawnego przez pryzmat zasad szczegółowych, traktowanych jako części składowe zasady ogólnej - zasady rzetelności prawa podatkowego (a w skład tej ostatniej wchodziły zasady legalizmu i nieretroaktywności), zasady pewności (w tym zasad takich jak stabilność przepisów oraz ich jasność i niearbitralność)⁴⁸. Ten przykład dobitnie pokazuje, że stworzenie kompletnego i uporządkowanego katalogu zasad nie wydaje się możliwe, a co najmniej byłoby niezwykle trudne. Przyczyną tego stanu rzeczy jest to, że poszczególne - dające się sformułować - zasady związane są niekiedy z tymi samymi wartościami i w różny sposób mają je chronić. Na dodatek zasady te wyrażane są – *explicite* bądź *implicite* – w różnych źródła prawa.

Na koniec warto wskazać inne jeszcze formułowane w piśmiennictwie – zwłaszcza południowoamerykańskim – zasady prawa podatkowego. Trzeba jednak poczynić zastrzeżenie, że wiele z tych zasad nie odnosi się w istocie rzeczy do prawa podatkowego, ale do polityki podatkowej bądź innych składników systemu podatkowego (np. administracji podatkowej). Wskazywane niekiedy zasady - efektywności prawa podatkowego, progresywności, prostoty administrowania podatkami, przejrzystości przepisów prawa podatkowego czy też wystarczalności podatków (z punktu widzenia bieżących potrzeb budżetowych) są najlepszymi przykładami takiej sytuacji⁴⁹.

O tym, jak różnie mogą być rozumiane zasady ogólne opodatkowania (bądź też prawa podatkowego) świadczy artykuł C. A. Peairsa Juniora, *General Principles of Taxation: An Initial Survey*, 6 *Tax Law Review* 1950-1951 s. 267 i nast. (część I) oraz s. 471 i nast. (część II).

siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008, s. 587-617.

⁴⁸ H. B. Villegas, *El contenido de la seguridad jurídica*, *Revista IPDT*, No 26, s. 36-46.

⁴⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Problemy teorii i praktyki*, op. cit., s. 313.

BIBLIOGRAFIA

Acosta E. S., El principio de legalidad y la seguridad juridical en el ámbito tributario, [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008.

Brzeziński B., O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 3.

Brzeziński B., Chanowska-Dymlang B., Declaration of Taxpayer Rights, European Taxation 2014, No 8.

Brzeziński B., Kalinowski M., Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej. Analiza krytyczna, Toruński Rocznik Podatkowy 2016.

Brzeziński B., Kilka uwag o przepisach normujących wykładnię prawa podatkowego [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego (red. A. Choduń, S. Czepita), Szczecin 2010.

Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2011.

Brzeziński B., O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, Przegląd Podatkowy 2015, nr 4.

Brzeziński B., O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014, nr 1.

Brzeziński B., Prawo podatkowe. Problemy teorii i funkcjonowania, Dom Organizatora TNOiK Toruń 2017.

Brzeziński B., Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym? Kwartalnik Prawa Podatkowego 2007, nr 1.

Brzeziński B., Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy, [w:] Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, (red. A. Gomułowicz, J. Małecki), Poznań 2003.

Brzeziński B., Wykładnia prawa podatkowego, ODDK Gdańsk 2011.

Brzeziński B., Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2016, nr 3.

Brzeziński B., Zasady związane z prawem podatkowym, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2009, nr 1.

Bulit Goñti E., La Constitucionalización del poder tributario. Evolución y perspectivas [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008.

Casanova G. de, El principio de no confiscatoriedad tributaria, [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, op. cit.

Casás J., El principio constitucional de generalidad en materia tributaria, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario 1996, No. 11.

Lalanne G., El principio de generalidad [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, op. cit.

Costa R. V., El principio de legalidad. El sistema uruguayo ante el derecho comprador, Revista IPDT 1989.

Domingues J. M. de Oliveira, Legalidade Tributária o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta [w:] Estudos de direito tributario em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto, Rio de Janeiro 1998.

Godoi M. S. de, Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, Revista internacional de derecho tributário 2004, Vol. 1, No 1.

Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003.

Kmiecik Z., Glosa do wyroku NSA z 18 stycznia 1998 r. (III SA 964/87), OSP 1990, nr 5-6, poz. 251.

Kopyściańska K., The Principle in Dubio pro Tributario in the Polish Judicial Decisions, [w:] System of Financial Law. Tax Law, Conference Proceedings (red. M. Radwan), Acta Universitatis Brunensis. Juridica. Editio Scientia Vol. 515, Brno 2015.

Lalanne G. A., El principio de generalidad [w:] El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, (red. C. G. Novoa, C. H. Jiménez), Buenos Aires 2008.

Maneira E., Princípio da legalidade: Especificação Conceitual y Tipicidade, Revista Internacional de Direito Tributário 2004, Vol. 1, No 1.

Maneira E., Princípio de Legalidade: Especificação Conceitual y Tipicidade, Revista internacional de direito tributário 2004, Vol. 1, No 1.

Mariański A., Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011.

Johnson S., Pro-Taxpayer Interpretation of State-Local Tax Laws, State Tax Notes February 9, 2009.

Mössner M., Prinzipien im Steuerrecht, Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Köln 2010.

Mullin R.G., Hacia una redefinición del principio de legalidad, IPDT Revista 25, 1993, s. 15-40; C. L.-V. León, Agonia del principio de legalidad, IPDT Revista 23, 1992.

Muñoz P. M., El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España, Revista Ius et Praxis 2010, No 1.

Opalek K., Wróblewski J., Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1969.

Peairs C. A. Junior, General Principles of Taxation: An Initial Survey, 6 Tax Law Review 1950-1951 (część I oraz część II).

Taboada P., La protección constitucional de la propiedad privado como límite al poder tributario, [w:] Hacienda y constitución, Madrid 1979.

Thuronyi V., Comparative Tax Law, Kluwer 2003.

Uckmar V., Principi comuni de diritto costituzionale tributario, Padova 1959.

Villegas H. B., El contenido de la seguridad jurídica, Revista IPDT, No 26.

Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe, Warszawa 1974.

Kordela M., Zasady prawa w sensie opisowym. Próba reinterpretacji, [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego (red. A. Choduń i S. Czepita), Szczecin 2010.

Zirk-Sadowski M., Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4.