

## Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego

artykuł opublikowany w „Przeglądzie Naukowym” Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku nr 6 (2007)

Historia prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa jest stosunkowo krótka. W poprzednim ustroju społeczno-ekonomicznym ujmowano je jako element prawa finansowego, a ściślej – jego dyscypliny szczegółowej, tj. prawa budżetowego.<sup>1</sup> Przemiany gospodarcze lat dziewięćdziesiątych wyemancypowały jednak prawo podatkowe jako odrębną gałąź prawa, za którą jest ono obecnie powszechnie już uważane.<sup>2</sup> Dany zespół norm prawnych można uznać za odrębną gałąź prawa, jeżeli istnieją swoiste dla niego: przedmiot, podmiot, metoda, funkcja, a także zasady wiodące regulacji.<sup>3</sup> W przypadku prawa podatkowego przedmiotem regulacji jest całokształt stosunków pomiędzy państwem a jednostką, których treścią jest obowiązek podatkowy (dotyczący podatku, czyli pieniężnego świadczenia publicznoprawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezzwrotnego, należnego na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającego z ustawy podatkowej), podmiotami – dłużnik i wierzyciel podatkowy, metodą regulacji – władztwo i podporządkowanie (nierównorzędność podmiotów), a funkcją regulacji – redystrybucja podatkowa (przepływ środków finansowych w formie podatków od jednostek do państwa).<sup>4</sup> Ponadto prawo podatkowe wykształciło swoiste zasady ogólne, przedstawienie których stanowi cel niniejszego artykułu. Przy zachowaniu swej formalnej i materialnej odrębności prawo podatkowe zachowuje jednak związki z innymi gałęziami prawa, w szczególności prawem finansów publicznych (jako instrument polityki fiskalnej, społecznej i gospodarczej), prawem administracyjnym (podobieństwo procedur i ustroju organów) oraz cywilnym (obowiązek podatkowy powstaje zwykle w następstwie realizacji normy prawa cywilnego).<sup>5</sup>

Celem artykułu jest przedstawienie zasad związanych z tworzeniem i stosowaniem prawa, charakterystycznych dla dziedziny materialnego prawa podatkowego.<sup>6</sup> Oczywiście w prawie podatkowym obowiązują wszystkie zasady ogólne obejmujące swym zasięgiem cały system prawa polskiego<sup>7</sup> – w niniejszym opracowaniu zostaną one jednak omówione tylko w tym zakresie, w jakim nabierają charakteru szczególnego dla prawa podatkowego.

Czym jest zasada prawa? W niniejszym artykule przez zasady rozumieć będziemy po pierwsze zasady w znaczeniu dyrektywalnym, tj. – zgodnie z dominującym w polskiej

---

<sup>1</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe – zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 139 i nast., M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1966, s. 97 i nast., W. Karpiński, J. Wierzbicki, *Wydatki i dochody budżetowe w Polsce w: S. Bolland, J. Wierzbicki (red.), Finanse*, Warszawa 1970, s. 65 i nast., J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988, s. 93 i nast., J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 109 i nast., L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 156 i nast.

<sup>2</sup> Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 34, W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia) w: Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, E. Tegler, *Zarys prawa finansowego*, Szczecin 1998, s. 82 i nast., B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 40-41, R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 16, A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 142 i nast.

<sup>3</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 8-14, s. 8-14, 232 i nast.

<sup>4</sup> Szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 142-148 wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>5</sup> Ponadto wspomnieć należy, że prawo celne uważane jest za odrębną od prawa podatkowego gałąź wyłącznie ze względów historycznych – co jest bowiem w istocie szczególnym rodzajem podatku.

<sup>6</sup> O zasadach społeczno-ekonomicznych zob. np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 19-79, A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

<sup>7</sup> Zob. np. B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1999, s. 169-203.

kulturze prawnej nurtem – normy prawne o szczególnym znaczeniu dla danego systemu prawa, a także dyrektywy interpretacyjne charakterystyczne dla prawa podatkowego, nie będące normami prawnymi, ale wskazujące kierunek wykładni prawa podatkowego. Zasady będące normami prawnymi mogą być sformułowane *explicite* w tekście prawnym bądź wyprowadzone z ogółu przepisów kształtujących jakąś instytucję prawną.<sup>8</sup> Ich znaczenie uwidacznia się w procesie zarówno stanowienia, jak i stosowania prawa (mogą one być przydatne w trakcie wyboru właściwego z rezultatów wykładni). Zasady interpretacyjne są natomiast dorobkiem orzecznictwa doktryny prawa podatkowego.

Zasady typowe dla prawa podatkowego służą w zasadzie jednemu nadrzędemu celowi – ochronie interesów podatnika. Prawo podatkowe, ze względu na administracyjnoprawną metodę regulacji oraz szczególnie jej przedmiot, charakteryzuje się daleko posuniętą nierównorządnością stron regulowanych przez nie stosunków oraz postawieniem interesu publicznego ponad prywatnym. W takich warunkach gwarancje prawne ochrony interesu jednostki nabierają szczególnego znaczenia zarówno w procesie stanowienia prawa, jak i jego stosowania – stąd zostały one podniesione do rangi zasad.<sup>9</sup>

### **Zasady stanowienia prawa podatkowego**

Zasady te determinują sposób tworzenia prawa podatkowego, a oprócz tego stanowią pomoc w przypadku konieczności dokonania wyboru najwłaściwszego spośród kilku rezultatów wykładni. Nie istnieje żaden ustalony, zamknięty ich katalog – w różnych opracowaniach pojawiają się różne zasady oraz różne ich klasyfikacje. Taki stan rzeczy wynika po części z ewolucji systemu zasad<sup>10</sup>, po części z różnych poglądów przedstawicieli doktryny, a po części stąd, że wiele zasad przenika się wzajemnie lub zawiera się w całości w innych zasadach. Mają one natomiast tę cechę wspólną, że wszystkie stanowią przejaw obowiązywania zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji,<sup>11</sup> a w rozwinięciu większości z nich podstawową rolę odegrało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.<sup>12</sup>

#### **1. Zasada wyłączności oraz zupełności ustawy w regulacji podatków**

Obecnie zasada ta wynika wprost z art. 217 Konstytucji i jest konsekwencją istnienia zasady demokratycznego państwa prawnego. Zgodnie z ww. przepisem „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Norma ta nie oznacza oczywiście, że nie można w ogóle ustanawiać przepisów podustawowych o charakterze podatkowym –

---

<sup>8</sup> Szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 36 za S. Wronkowska, ZM. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady Prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 56, W. Pogasz, *O legitymowaniu zasad prawa*, RPEiS nr 2/1987, s. 123 i nast. Wielu przedstawicieli nauki prawa podatkowego uznaje jednak zasady kreowane przez Trybunał Konstytucyjny za postulaty doktryny nie mające charakteru norm prawnych (trudno jednak poprzeć ten pogląd – wszak w oparciu o owe postulaty TK orzeka o niezgodności z konstytucją przepisów ustawowych; patrz np. głośny wyrok TK z 11 maja 2004 r. (K 4/03), w którym ze względu na zasadę określoności uchylono przepisy o tzw. obejściu prawa podatkowego). O rozbieżnościach w definiowaniu zasad prawa podatkowego zob. R. Dowgier w L. Etel (red.), *Prawo podatkowe w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2004, s. 42-43.

<sup>9</sup> R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” Nr 4/1993, s. 7.

<sup>10</sup> L. Etel w: L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 78.

<sup>11</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja).

<sup>12</sup> Szeroko J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.

obowiązek regulacji w ustawie dotyczy podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, wymienionych w art. 217 Konstytucji i kształtujących zręby obowiązku podatkowego.<sup>13</sup> W orzecznictwie wskazuje się przy tym, że katalog elementów wymagających regulacji ustawowej wymieniony w art. 217 Konstytucji nie jest wyczerpujący. Tak też stwierdził przede wszystkim Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 16 czerwca 1998 (U 9/97), zdaniem którego „wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie”, a „do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny” (tak też Sąd Najwyższy w wyroku z 3 października 2003 r., III RN 42/01). Na przykład zdaniem Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego do katalogu tego należy dodać moment powstania obowiązku podatkowego, ponieważ „treść art. 217 Konstytucji należy rozpatrywać w szerokim kontekście problematyki podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz konstytucyjnej zasady zupełności ustawowej”.<sup>14</sup>

Zasada wyłączności ustawowej nie jest nowością roku 1997. Mimo braku przepisu, z którego wynikałaby ona wprost, obowiązywała ona także wcześniej, pośrednio wyprowadzona przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lipca 1952 r., Dz.U. 1976 nr 7 poz. 36 ze zm.) oraz związanych z tą zasadą zasad zaufania obywatela do państwa i pewności prawa, a także zasady podziału władz.<sup>15</sup>

W zakresie nie objętym nakazem regulacji ustawowej (dotyczącym elementów wymienionych w art. 217 Konstytucji) ustawa może upoważniać do stanowienia aktów wykonawczych, ale z zachowaniem warunków przewidzianych w art. 92 Konstytucji.<sup>16</sup> Zgodnie z tym przepisem upoważnienie powinno mieć charakter szczegółowy oraz określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać innemu organowi kompetencji wynikających z upoważnienia (tzw. zakaz subdelegacji). Regulacja ustawowa nie może mieć charakteru blankietowego, tzn. nie może pozostawiać organowi upoważnionemu „możliwości samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich uregulowań ani wskazówek”.<sup>17</sup> Ponadto prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych mają jednostki samorządu terytorialnego, ale tylko w zakresie określonym w ustawie (art. 168 Konstytucji).

Zasada ta sprzyja kompletności, precyzyjności i jednoznaczności regulacji ustawowej oraz eliminuje przepisy blankietowe, nadając przy tym przepisom podatkowym wyższą rangę i wzmacniając gwarancje praw podatnika wobec organów podatkowych.<sup>18</sup>

## **2. Zasada zaufania do państwa i prawa**

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa jest zasadą o stosunkowo ogólnej treści, spajającą szereg innych zasad, w tym zasady *lex retro non agit*, *lex benignior* (zasada stosowania sankcji korzystniejszej dla podatnika w sytuacji, gdy ocena sytuacji prawnej następuje pod rządami innej normy sankcjonującej niż w

---

<sup>13</sup> B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 48.

<sup>14</sup> Wyrok SN z 18 maja 2001 r. (RN 95/00), Wyrok NSA z 22 lutego 2006 r. (I FSK 1074/05).

<sup>15</sup> Orzeczenia TK: z 19 października 1988 r. (Uw 4/88), z 12 stycznia 1995 r. (K 12/94) z 15 marca 1995 r. (K 1/95), z 15 maja 1996 r. (W 2/96). Zob. też wyrok SN z 25 marca 2003 r. (III RN 33/02).

<sup>16</sup> Co niekiedy jest wyodrębniane jako zasada legalności podustawowych aktów prawa podatkowego.

<sup>17</sup> Wyrok TK z 24 marca 1998 r. (K. 40/97).

<sup>18</sup> Zob. wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r. (K 28/98), a także wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r. (I SA/Po 461/01).

momencie naruszenia normy sankcjonowanej<sup>19</sup>), zasada jawności, pewności i określoności prawa czy też ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku.<sup>20</sup> Poszanowanie zasady zaufania oznacza w szczególności obowiązek kształtowania prawa w sposób nie ograniczający praw obywateli w ramach jasnego, spójnego, stabilnego i zrozumiałego dla obywateli systemu prawa.<sup>21</sup> Prawo powinno być stanowione i stosowane tak, by nie stawało się ono „swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny”.<sup>22</sup> W prawie podatkowym, ze względu na wysoki stopień jego ingerencji w sferę wolności i własności obywatela, zasada ta nabiera szczególnego znaczenia.

### 3. Zasada zakazu stanowienia prawa retroaktywnego

Treścią tej zasady (łac. *lex retro non agit*) jest zakaz nadawania przepisom mocy wstecznej, jeżeli prowadzi to do pogorszenia sytuacji adresatów w stosunku do stanu poprzedniego (ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy początek jej stosowania ustalony został na moment wcześniejszy niż dzień ogłoszenia ustawy). Jest to zasada wspólna dla całego systemu prawa, zgodnie z założeniami artykułu zostanie więc ona szerzej omówiona tylko w tych aspektach, w których wykazuje ona odmienności lub cechy specyficzne dla prawa podatkowego. Należy bowiem podkreślić, że zasada *lex retro non agit* działa w szczególnie silny sposób w tych dziedzinach prawa, w których jednostka podporządkowana jest bezpośrednio władztwu państwa – a taką właśnie dziedziną jest prawo podatkowe.<sup>23</sup> Nie jest to zasada skodyfikowana, ale – podobnie jak wiele innych zasad – wywiedziona została przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawa, w tym zasady pewności prawa, zaufania do państwa i prawa oraz ochrony praw nabytych.<sup>24</sup> Wynika to stąd, że normy retroaktywne (tzn. odnoszące się do sytuacji zaszłych przed momentem ich wejścia w życie) uniemożliwiają adresatom świadome zastosowanie się do ich dyspozycji, przez co sprzeniewierzają się samej istocie prawa jako instrumentu regulacji zachowań społecznych (niemożliwe jest bowiem wywarcie jakiegokolwiek wpływu na zachowanie danego podmiotu w przeszłości).<sup>25</sup> Uprawnione jest jednak takie odstępianie od zakazu nadawania normom mocy wstecznej, które ma na celu poszerzenie uprawnień lub ograniczenie obowiązków jednostek.<sup>26</sup> Możliwość ta w prawie podatkowym jest jednak ograniczona – mianowicie, nadanie takiego przywileju nie powinno odbyć się z pominięciem interesu innych podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji, które ułożyły swoje interesy w oparciu o wcześniejszy stan prawny (czyli ze względu na zasadę równości wobec prawa – analogiczne znaczenie mają zresztą także inne zasady konstytucyjne); żaden z nich nie powinien być bowiem pozbawiony danej korzyści tylko dlatego, że w przeszłości nie zachował się w określony sposób.

---

<sup>19</sup> Zob. wyrok NSA z 9 marca 1995 r. (I SA/Po 3015/94) wraz z aprobusującą głoszą Ł. Karczyńskiego, „Edukacja Prawnicza” nr 10/2005.

<sup>20</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 112.

<sup>21</sup> Orzeczenie TK z 8 listopada 1989 r. (K 7/89). Podobnie orzeczenia TK: z 2 marca 1992 r. (K 9/92), z 14 grudnia 1993 r. (K 8/93).

<sup>22</sup> Orzeczenie TK z 24 maja 1994 r. (K 1/94).

<sup>23</sup> Orzeczenie TK z 18 października 1994 r. (K 2/94), wyrok TK z 15 września 1998 r. (K 10/98).

<sup>24</sup> Orzeczenie TK z 24 lipca 1990 r. (K. 5/90), z 22 sierpnia 1990 r. (K. 7/90), z 14 grudnia 1993 r. (K 8/93), wyrok NSA z 9 grudnia 1999 r. (I SA/Po 2858/98), z 7 grudnia 1993 r. (K 7/93); zob. też B. Banaszak, *op. cit.*, s. 180 i 181, A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 111.

<sup>25</sup> Wyrok NSA z 24 marca 2006 r. (I FSK 767/05), A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 111.

<sup>26</sup> Orzeczenie TK z 24 lipca 1990 r. (K 5/90), z 28 maja 1986 r. (U 1/86), z 29 stycznia 1992 r. (K 15/91).

#### 4. Zasada pewności i jawności prawa oraz zasada ochrony praw słuszenie nabytych

Zasada pewności prawa, stanowiąca element zasady zaufania do państwa i prawa, postuluje przede wszystkim przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć organów władzy publicznej.<sup>27</sup> Nie chodzi przy tym o stabilność prawa, gdyż ta w przypadku prawa podatkowego jest w zasadzie niemożliwa do osiągnięcia (prawo podatkowe stanowi instrument bieżącego wpływania na politykę finansową państwa, stąd musi ulegać częstym zmianom), lecz o umożliwienie podatnikom przygotowanie się do zmian.<sup>28</sup> Z zasadą tą wiążą się nierozzerwalnie zasada jawności prawa oraz zasada ochrony praw słuszenie nabytych.

Zasada jawności prawa kreuje obowiązek należytego ogłaszania aktów normatywnych.<sup>29</sup> Adresat normy prawnej musi mieć bowiem świadomość nowych regulacji oraz czas na przystosowanie się do nich i bezpieczne podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania. Gwarancje takie zapewnia art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. nr 190 poz. 1606 ze zm.), zgodnie z którym ustawy wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że same te ustawy określają termin dłuższy. Jedynie w uzasadnionych przypadkach termin ten może zostać skrócony. W prawie podatkowym zasady te muszą ulec zaostreniu, ponieważ władztwo państwa rysuje się w jego zakresie wyjątkowo wyraźnie i w związku z tym wyjątkowo ważne stają się gwarancje ochrony bezpieczeństwa podatkowoprawnego podatników. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zmiany ustaw podatkowych powinny być ogłaszane przy zachowaniu stosownego *vacatio legis*, przy czym ustawowy termin czternastodniowy nie zawsze jest stosowny.<sup>30</sup> Zdaniem TK badanie konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów polegać musi na materialnym określeniu, jaki okres *vacatio legis* ma charakter „odpowiedni” do ich treści i charakteru (na przykład zmiany w regulacji prawnej podatków podlegających rozliczeniu rocznemu powinny być ogłaszane na co najmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego<sup>31</sup>), przy czym ocena „odpowiedniości” *vacatio legis* zależy też od innych zasad i wartości konstytucyjnych, odnoszących się do danej regulacji prawnej. W szczególności argument „ważnego interesu publicznego” (np. dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym) może w drodze wyjątku uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis*.<sup>32</sup>

Zasada ochrony praw słuszenie nabytych również stanowi element zasady zaufania oraz, podobnie jak zasada jawności prawa, jest ściśle związana z zasadą pewności prawa. Polega ona na nieodbieraniu obywatelom praw, które zostały przez nich wcześniej zgodnie z prawem<sup>33</sup> uzyskane. Z prawami zrównane są ponadto ekspektatywy praw (oczekiwanie nabycia praw przez spełnienie określonych w ustawie warunków) – różnica pomiędzy nimi ma bowiem zdaniem Trybunału charakter przede wszystkim konstrukcyjny, a nie aksjologiczny.<sup>34</sup> Oczywiście nie może to być zasada bezwzględna, gdyż wówczas uniemożliwiłaby ona dokonywanie większości zmian w prawie, co niejednokrotnie powodowałoby petryfikację zbędnych, przestarzałych bądź wręcz szkodliwych uregulowań. Ustawodawca może zmieniać sytuację prawną obywateli względem państwa, jeżeli uzna to za

<sup>27</sup> Wyrok TK z 11 maja 2004 r. (K 4/03).

<sup>28</sup> Orzeczenie TK z 2 marca 1993 r. (K 9/92).

<sup>29</sup> Wyrok NSA z 29 kwietnia 1991 r. (SA/Gd 219/91).

<sup>30</sup> Orzeczenie TK z 29 marca 1994 r. (K 13/93), z 24 maja 1994 r. (K 1/94) oraz z 2 marca 1992 r. (K 9/92).

<sup>31</sup> Orzeczenie TK z 15 marca 1995 r. (K. 1/95), wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r. (K 13/01), z 27 lutego 2002 r. (K 47/01) oraz z 15 lutego 2005 r. (K 48/04).

<sup>32</sup> Orzeczenie TK z 18 października 1994 r. (K 2/94).

<sup>33</sup> Za nieprawidłowe uzyskanie Trybunał uznaje nabycie prawa na podstawie przepisu uznanego za niekonstytucyjny (orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., K 18/95).

<sup>34</sup> Orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r. (K 25/95).

celowe i społecznie uzasadnione (w szczególności jeżeli zmiana jest podyktowana innymi zasadami konstytucyjnymi). Zasada ochrony praw nabytych nakazuje jednak chronić prawa słusznie nabyte przed natychmiastowym działaniem nowego prawa niekorzystnym dla obywatela – nawet jeżeli cele nowej regulacji są należycie uzasadnione – poprzez umożliwienie zainteresowanym dostosowanie się do zaistniałej sytuacji i odpowiednie rozporządzenie swoimi prawami.<sup>35</sup> Te same cele realizuje wyodrębniana niekiedy zasada ochrony interesów w toku.

Z powyższymi zasadami wiąże się również dotyczący podatków rozliczanych rocznie postulat niedokonywania zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego, jeżeli są one niekorzystne dla podatników.<sup>36</sup> Zasada ta została sformułowana w związku z rozpatrywaniem problemu, czy w przypadku ogłoszenia w trakcie roku podatkowego niekonstytucyjnej retroaktywnej normy prawnej orzeczenie o teźże niekonstytucyjności skutkować powinno tylko w okresie przed dniem ogłoszenia, czy w całym roku podatkowym.<sup>37</sup> Trybunał Konstytucyjny opowiedział się za tym drugim rozwiązaniem, uzasadniając swoje stwierdzenie niedopuszczalnością dzielenia dochodów na dwa różne okresy oraz zasadą pewności prawa i zaufania obywateli do państwa.<sup>38</sup>

## 5. Zasada określoności prawa

Zasada ta nakazuje stanowić prawo jasne, precyzyjne, niesprzeczne i zrozumiałe. Niejasność jest bowiem przyczyną nadużyć popełnianych przez organy podatkowe oraz dyskomfortu podatników.<sup>39</sup> Precyzja uregulowań zapewnia ponadto prawidłową realizację wyłącznej kompetencji parlamentu w nakładaniu obowiązków podatkowych (art. 217 Konstytucji), zapobiegając nadmiernemu rozszerzaniu zakresu obowiązków podatkowych przez organy podatkowe. Zasada ta nie jest jedynie postulatem doktrynalnym; została ona także wyrażona w paragrafie 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”,<sup>40</sup> zgodnie z którym „przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy”.<sup>41</sup> Warto przytoczyć tu fragment orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, który zauważył, że „w demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego powinno być dokładne, nie budzące wątpliwości, określanie przez ustawę przedmiotu opodatkowania; (...) specyfiką prawa daninowego jest m.in. szczególnie mocno zarysowana władczość państwa (np. orzeczenie z dnia 29 marca 1994 r. K. 13/93 OTK 1994/I poz. 6, z dnia 11 kwietnia 1994 r. K. 10/93 Orzecznictwo Sądów w sprawach Gospodarczych 1994/9 poz. 154). Obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego. Dlatego należy kłaść nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Wymaga tego zasada pewności prawa i zaufania obywatela do państwa.”<sup>42</sup> Powyższy cytat unaocznia zarówno znaczenie podstawowych zasad prawa podatkowego, jak i ich wzajemny związek poprzez wspólny cel.

<sup>35</sup> Orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r. (K 15/91), z 2 marca 1993 r. (K 9/92), z 30 listopada 1993 r. (K 18/92) oraz z 12 stycznia 1995 r. (K 12/94).

<sup>36</sup> Wyrok TK z 27 lutego 2002 r. (K 47/01) oraz z 15 lutego 2005 r. (K 48/04).

<sup>37</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 56.

<sup>38</sup> Orzeczenie TK z 29 marca 1994 r. (K 13/93) oraz z 15 marca 1995 r. (K 1/95).

<sup>39</sup> L. Etel, op. cit., s. 83.

<sup>40</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2002 r., Nr. 100, poz. 908).

<sup>41</sup> Szerzej o Zasadach Techniki Prawodawczej *ibidem*, s. 84-88.

<sup>42</sup> Uchwała TK z 26 kwietnia 1994 r. (W 11/93) wraz z aprobującymi głosami B. Brzezińskiego i A. Huchli („Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” nr odpowiednio 3/1995 i 4/1995), uchwała z 16 stycznia 1996 r. (W 12/94), wyrok TK z 11 maja 2004 r. (K 4/03), wyrok TK z 22 maja 2002 r. (K 6/02), wyrok TK z 10 października 1998 r. (K 39/97), z 13 lutego 2001 r. (K 19/99), z 20 listopada 2002 r. (K 41/02) oraz z 27 kwietnia 2004 r. (K 24/03).

Warto zaznaczyć, że z zasady określoności prawa wynika także dyrektywa interpretacyjna *in dubio pro tributario* – państwo nie powinno bowiem czerpać korzyści ze swoich własnych błędów.

## **6. Zasady sprawiedliwości podatkowej: zasada równości i powszechności opodatkowania**

Zasada powszechności opodatkowania, obok zasady równości wobec prawa podatkowego (zgodnie z którą następstwa podatkowe analogicznych sytuacji ekonomiczno-prawnych nie powinny się różnić, a kryteria różnicowania podatników powinny być uzasadnione aksjologicznie<sup>43</sup>), wynika z postulatu sprawiedliwości opodatkowania (sprawiedliwość opodatkowania jako taka oznacza przede wszystkim poszanowanie zdolności płatniczej podatników, czyli sprawiedliwe dostosowanie obciążenia podatkowego do możliwości finansowych jednostek).<sup>44</sup>

Uzasadnieniem powszechności opodatkowania, wynikającej obecnie z art. 84 Konstytucji (zgodnie z którym „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”), jest powszechny (w wąskim ujęciu: powszechny w ramach adresatów danej ustawy) obowiązek dbałości o dobro publiczne i finansowania wspólnych potrzeb.<sup>45</sup>

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że „realizacja konstytucyjnych zasad równości oraz sprawiedliwości społecznej nie oznacza konieczności przyznawania wszystkim kategoriom obywateli (grupom podmiotów) jednakowych praw i jednakowych obowiązków”. Zdaniem Trybunału poszczególne kategorie podmiotów winny być traktowane równo (tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących), gdy u podłoża określonych regulacji prawnych leży ich jednakowa sytuacja faktyczna. „W zależności od podmiotowego i przedmiotowego zakresu poszczególnych regulacji ustawowych sfera praw i obowiązków obywateli może, a czasami wręcz powinna być kształtowana w sposób zróżnicowany, warunkujący osiągnięcie przez poszczególne kategorie podmiotów faktycznej równości.”<sup>46</sup> Ustawodawca może zatem wprowadzać do systemu podatkowego różnorodne ulgi i zwolnienia (stanowią one jeden z instrumentów stymulowania procesów ekonomicznych i gospodarczych), muszą one jednak być uzasadnione istnieniem słusznym celów społeczno-gospodarczych, wyrażających wartości chronione konstytucyjnie;<sup>47</sup> muszą się one opierać na celu ustawy, na przesłance interesu publicznego,

---

<sup>43</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 119. Zob. też A. Gomułowicz, *Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej* w M. Zieliński (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemianina*, Szczecin 2005, s. 481.

<sup>44</sup> Zasada stanowienia prawa sprawiedliwego oraz równości wobec prawa są zasadami ogólnymi dla całego systemu prawa. Ponieważ w prawie podatkowym zasady te nie charakteryzują się charakterystycznymi, szczególnymi odmiennościami, nie będą one w niniejszym artykule szeroko omawiane. Szerzej zob. np. J. Trzcziński, L. Garlicki, *Zasada równości w orzecznictwie Trybunałów Konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 3, W. Sadurski, *Równość wobec prawa*, „Państwo i Prawo” nr 8-9/1978, Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcia prawne*, Warszawa 1996.

<sup>45</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 119, H. Dzwonkowski w: A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 73.

<sup>46</sup> Orzeczenie TK z 29 maja 1996 r. (K 22/95), K. Działocha, *Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce w: Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych*, „Acta Universitatis Vratislaviensis”, Wrocław 1990, A. Gomułowicz, *Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej* w M. Zieliński (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemianina*, Szczecin 2005, s. 481.

<sup>47</sup> Wyrok TK z 17 stycznia 2001 r. (K 5/00).

sprawiedliwości społecznej albo przesłance racjonalności, zasadności.<sup>48</sup> Trybunał wskazywał, że do zasady równości szczególną wagę przykładać należy właśnie w prawie podatkowym ze względu na nierówność stron stosunku podatkowoprawnego.<sup>49</sup>

## Zasady interpretacji prawa podatkowego

### 7. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika

Zasada wykładni *in dubio pro tributario* (inaczej zwana zasadą zakazu wykładni *in dubio pro fisco* lub zasadą *in dubio contra fiscum*), czyli zasada rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (a przynajmniej zakazu rozstrzygnięcia ich na jego niekorzyść), jest zasadą interpretacyjną (zasada drugiego stopnia, metazasada) i tzw. dyrektywą wyboru. Służy ona odrzuceniu określonych rezultatów interpretacji, osiągniętych za pomocą dyrektyw pierwszego stopnia (wykładni językowej, systemowej, celowościowej).<sup>50</sup>

I tak, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, „istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu prawnego lub faktycznego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu dotyczy”.<sup>51</sup> Wynika to stąd, że „podatnikowi można zarzucić niedopełnienie jego obowiązku tylko wtedy, jeżeli jego treść i zakres są w pełni zrozumiałe”.<sup>52</sup> NSA stwierdził, że „w orzecznictwie sądowym od lat przyjmuje się, że obowiązki podatnika muszą być precyzyjnie określone w ustawie podatkowej. Podatnik nie może ponosić konsekwencji błędów popełnionych przez pracodawcę, których skutkiem jest możliwość różnorodnej interpretacji przepisów - przy zastosowaniu ogólnie przyjętych reguł wykładni. Wątpliwości prawne należy interpretować na korzyść podatnika.”<sup>53</sup> NSA orzekł ponadto, że „z nieklarowności przepisów podatkowych [...] nie mogą wynikać negatywne konsekwencje dla podatnika.”<sup>54</sup> „Nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów).”<sup>55</sup> Zasada *in dubio pro tributario* jest przeto swoistym bezpiecznikiem, uniemożliwiającym podatnikowi wzięcie odpowiedzialności za błędy ustawodawcy.<sup>56</sup> Błędy takie ustawodawca winien eliminować,

<sup>48</sup> J. Trzciniński, L. Garlicki, *Zasada równości w orzecznictwie Trybunałów Konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 3; H. Perelman, *O sprawiedliwości*, Warszawa 1959; W. Sadurski, *Równość wobec prawa*, „Państwo i Prawo” nr 8-9/1978; C. Kosikowski, *Propozycje reformy polskiego systemu podatkowego (kierunki i metody)*, „Państwo i Prawo” nr 2/2003; Z. Ziemiński, *Podstawy nauki o moralności*, Poznań 1981; Z. Ziemiński, *Związki między sprawiedliwością a równością*, „Etyka” nr. 19/1981; Z. Ziemiński, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992; Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcia prawne*, Warszawa 1996.

<sup>49</sup> Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z 29 września 2003 (K.5/03), z 28 listopada 1995 (K.17/95), z 23 listopada 1998 (K.7/98), z 3 września 1996 (K.10/96), z 13 kwietnia 1999 (K.36/98), z 14 maja 2001 (K.1/00), z 25 lutego 1997 (K.21/95), z 6 kwietnia 1993 (K.7/92), z 29 maja 1996 (K.22/95), z 25 listopada 1996 (K. 12/96).

<sup>50</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” nr 3/2002, s. 10.

<sup>51</sup> *Ibidem*. Podobnie A. Mariański, glosa do wyroku NSA z 27 lutego 2003 r. (III SA 1330/2001), „Orzecznictwo Sądów Polskich” nr 9/2004, s. 478.

<sup>52</sup> Wyrok NSA z 18 stycznia 1988 r. (III SA 702/87) wraz z aprobowaną glosą Z. Kmieciaka (wyrok i glosa w: „Orzecznictwo Sądów Polskich” nr 5-6/1990), P. Witkowski, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego w prawie podatkowym (I)*, „Przegląd Podatkowy” nr 7/1997, s. 27.

<sup>53</sup> Wyrok NSA z 27 lutego 2003 r. (III SA 1330/2001); wyrok SN z 22 października 1992 r. (III ARN 50/92); wyrok WSA w Olsztynie z 30 czerwca 2005 r. (I SA/Ol 181/2005).

<sup>54</sup> Wyrok NSA z 19 września 2001 r. (I SA/Łd 48/2001).

<sup>55</sup> Wyrok NSA z 17 czerwca 1988 r. (III SA 118/88); wyrok NSA z 2 grudnia 1999 r. (III SA 8093/98); P. Witkowski, *op. cit.*, s. 27 i 28.

<sup>56</sup> Niejasne brzmienie przepisów jest zaś błędem ustawodawcy, co wynika wprost z § 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2002 r., Nr 100, poz. 908; również NSA stwierdził w uchwale 7 sędziów z 20 kwietnia 1998 r. (FPS 4/98), że „przy wykładni przepisów podatkowych decydujące znaczenie ma wykładnia gramatyczna, a zamierzone cele ustawodawca powinien osiągnąć formułując przepisy w sposób jednoznaczny”.



odpowiednio zmieniając prawo. NSA podkreślił, że „państwo dysponuje zorganizowanym i fachowym aparatem i w sytuacji, w której pojawi się lub uwidoczni jakakolwiek wątpliwość prawna, ma [ono] możliwość zmienić przepis. Żadnej wątpliwości nie można interpretować na niekorzyść podatnika, co wiąże się w sposób bardzo ścisły z zasadą państwa prawnego wynikającego z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Oznacza to między innymi, że państwo w procesie stosowania prawa nie może poprzestać na niezbędnym minimum, jakim jest realizacja praworządności formalnej, czyli działanie organów państwa zgodnie z nakazem legalności i przestrzegania prawa. Konieczna jest realizacja praworządności materialnej, dotyczącej w najszerszym ujęciu treści prawa.”<sup>57</sup>

Za stosowaniem zasady *in dubio pro tributario* przemawiają zatem unormowania konstytucyjne, w szczególności zasada demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasada ustawowej regulacji opodatkowania (art. 217 Konstytucji) i zasada zaufania do państwa i prawa.<sup>58</sup> W swej istocie zresztą zasada *in dubio pro tributario* jest logiczną konsekwencją wymienionych powyżej zasad konstytucyjnych.<sup>59</sup> Za stosowaniem tej zasady przemawiają również znaczny stopień skomplikowania prawa podatkowego oraz niska jakość techniki legislacyjnej.<sup>60</sup> Tymczasem – zgodnie z zasadą określoności – rolą ustawodawcy jest konstruowanie aktów normatywnych w sposób precyzyjny, nie można bowiem oczekiwać od przeciętnego podatnika, że będzie on w stanie zastosować – względem regulującego jego sytuację prawną przepisu – np. wykładnię funkcjonalną.<sup>61</sup> Podatnik coraz częściej nie potrafi ustalić zakresu dotyczących go praw lub obowiązków, które z prawa podatkowego powinny wynikać jednoznacznie. Interpretacja prawa podatkowego musi brać tę okoliczność pod uwagę.<sup>62</sup>

## **8. Zasada ograniczonego stosowania analogii i wykładni rozszerzającej w interpretacji prawa podatkowego**

Analogia jest stosowana do wypełniania luk w prawie, których nie można zapełnić za pomocą podstawowych reguł wykładni prawa. Pozwala ona na objęcie zakresem zastosowania normy prawnej szerszego kręgu sytuacji faktycznych poprzez uznanie, że z określonych, usprawiedliwionych względów (na przykład ze względu na postulaty sprawiedliwości podatkowej), skutki prawne przewidziane wyłącznie dla pewnej sytuacji faktycznej, powinny zostać zastosowane także wobec innej, ale podobnej sytuacji.<sup>63</sup> Stosowanie analogii w prawie podatkowym jest – wbrew niektórym, zwłaszcza dawniejszym, poglądom<sup>64</sup> – dozwolone, nie istnieje bowiem norma zakazująca takiego sposobu interpretowania prawa. Możliwość ta nie jest jednak nieograniczona. Mianowicie, niedopuszczalne jest posłużenie się wnioskowaniem *per analogiam*, jeżeli jego skutkiem

<sup>57</sup> Wyrok NSA z 24 września 1999 r. (I SA/Lu 1461/98); tak też wyrok WSA w Olsztynie z 30 czerwca 2005 r. (I SA/Ol 181/2005).

<sup>58</sup> Wyrok NSA z 11 kwietnia 2000 r. (III SA 680/99); wyrok WSA w Opolu z 1 marca 2004 r. (I SA/Wr 1950/2001).

<sup>59</sup> B. Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 3-4/2001, s. 38, A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” nr 5/2003, s. 6.

<sup>60</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 10; wyrok NSA z 19 września 2001 r. (I SA/Łd 48/2001).

<sup>61</sup> Z. Duniewska, *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998, s. 196 i 197.

<sup>62</sup> B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego w Konstytucja. Ustrój. System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 339; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1/2000, s. 111-123; szerzej A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” nr 5/2003, s. 8.

<sup>63</sup> Zob. np. J. Nowacki, *Analogia legis*, Warszawa 1966, B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 63 i nast.

<sup>64</sup> Zob. np. B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 69-70, E. Smoktunowicz, *op. cit.*

byłoby nałożenie na podatników obowiązków podatkowych lub ograniczanie ich praw.<sup>65</sup> Ograniczenie to wynika z omówionych wcześniej zasad wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązku podatkowego oraz zaufania do państwa i prawa. NSA w wyroku z 7 czerwca 2005 r. (FSK 1837/04) stwierdził, że „wszystko, co nie zostało poddane opodatkowaniu na mocy ustawy podatkowej, jest wolne od podatku. Zdarzenia, dla których norma podatkowa nie przewiduje konsekwencji w postaci poddania ich opodatkowaniu, muszą być uznane za prawnie indyferentne. Pozwala to na sformułowanie zasady *nullum tributum sine lege*” („nie ma podatku bez ustawy”).

Analogiczne podstawy ma zakaz dokonywania wykładni rozszerzającej (rozumianej jako przyjęcie na podstawie wykładni pozajęzykowej znaczenia innego niż wynikające z wykładni językowej) na niekorzyść podatnika – państwo nie powinno bowiem czerpać korzyści z własnych niedopatrzeń.<sup>66</sup> Skoro zatem podstawowym językiem przekazu treści normatywnych jest tekst ustawy, to podstawowe znaczenie w jego wykładni ma wykładnia oparta o zasady słownikowe i gramatyczne, czyli wykładnia językowa; podatnik nie ma w zasadzie obowiązku znać pozajęzykowych reguł wykładni, nie powinien być zatem zaskakiwany ich rezultatem, jeżeli jest on dla niego niekorzystny (wynika to oczywiście z zasady zaufania do państwa i prawa).<sup>67</sup> Wykładnia pozajęzykowa może być zatem stosowana na niekorzyść podatnika tylko o tyle, o ile służy dokonaniu wyboru spośród kilku możliwych znaczeń językowych (tj. wynikających z wykładni językowej) danego zwrotu. Zasada zakazu wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika jest powszechnie uznawana w orzecznictwie.<sup>68</sup>

## 9. Zasada respektowania terminologii przejętej z innych gałęzi prawa

Zgodnie z tą zasadą istnieje obowiązek przyjmowania, że terminy używane w prawie podatkowym, mające ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa, zachowują to znaczenie w prawie podatkowym,<sup>69</sup> chyba że z danej ustawy podatkowej – wyraźnie (przez definicję legalną) bądź z kontekstu<sup>70</sup> – wynika co innego. Zasadę tę należy stosować bardzo ostrożnie, ponieważ ustawodawca podatkowy nie zawsze respektuje zasady prawidłowej techniki terminologicznej w legislacji.<sup>71</sup> Tożsamość terminów stwarza jednak silne domniemanie tożsamości ich znaczeń. Jeżeli zatem istnieją uzasadnione racje, dla których termin używany w innej gałęzi miałby otrzymać inne znaczenie w prawie podatkowym, to należy nadać mu znaczenie wynikające z tychże racji.<sup>72</sup>

Zaznaczyć jednak należy, że zasada ta nie jest uznawana przez znaczną część doktryny prawa podatkowego, która uznaje, że przejęcie pojęcia z innej gałęzi prawa wymaga wyraźnego zaznaczenia tego faktu przez ustawodawcę.<sup>73</sup> Pogląd ten uzasadniany jest odrębnością i autonomią prawa podatkowego oraz obawą przed wykorzystywaniem instytucji prawa cywilnego do obchodzenia prawa podatkowego. Wydaje się jednak, że przyjęcie

<sup>65</sup> Zob. np. W. Maruchin, Dokonywanie wykładni prawa podatkowego, „Jurysta” Nr 9/2004, s. 20-21, E. Smoktunowicz, Analogia w prawie podatkowym. Glosa do wyroku NSA z 10 marca 1994. (SA/Ka 1857/93), „Glosa” nr 3/1997, s. 11, L. Etel, *op. cit.*, s. 70-71.

<sup>66</sup> Zob. uwagi na temat zasady *in dubio pro tributario*.

<sup>67</sup> Zob. B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 56-57.

<sup>68</sup> Zob. np. wyrok NSA z 2 marca 2006 r. (I FSK 736/05), wyrok SN z 22 października 1992 r. (III ARN 50/92), wyrok NSA z 23 kwietnia 1998 r. (I SA/Po 1782/97).

<sup>69</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 10.

<sup>70</sup> H. Litwińczuk, *op. cit.*, s. 39. Jako przykład zob. wyrok NSA z 11 października 1995 r. (SA/Ka 1386/94).

<sup>71</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 10-11. Przykładem na wyraźne zastosowanie terminu odrębnego dla prawa podatkowego jest wprowadzenie w 2004 r. do systemu podatku od towarów i usług zwrotu „dostawa towarów” w miejsce wcześniejszej „sprzedaży towarów”.

<sup>72</sup> Tak B. Brzeziński, *Szkice...*, s. 46-48.

<sup>73</sup> Zob. np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 180, S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 139. Por. R. Mastalski, *op. cit.*, s. 116-118.

takiego poglądu godziłoby w zasadę zaufania wobec państwa i prawa – podatnik bowiem, interpretując w ustawie podatkowej takie pojęcia jak np. nieruchomości, wierzytelność, umorzenie akcji, pracownik, odsetki itp. zwroty o znaczeniu wprost wynikającym z przepisów innych gałęzi prawa, kierując się zaufaniem do ustawodawcy, który powinien stanowić system prawa spójny i racjonalny, przyjmie – całkiem słusznie zresztą – że te same znaczenia obowiązują w prawie podatkowym, a nie będzie w każdym przypadku szukał nowego znaczenia każdego zwrotu. Ze względu bowiem na spójność poziomą systemu prawa nie powinno budzić większych wątpliwości, że właściwym znaczeniem powinno być to, które odpowiednio wpasowuje się w kontekst danej dziedziny stosunków społecznych, tzn. występuje w akcie normatywnym podstawowym dla interpretowanej dziedziny.<sup>74</sup> Rozwiązanie inne, zwłaszcza jeżeli miałyby być stosowane w celu objęcia obowiązkiem podatkowym sytuacji inaczej przezeń nie objętych, byłoby jednoznaczne w skutkach z niedopuszczalnym rozszerzeniem na niekorzyść podatnika zakresu zastosowania normy. Najśluszniesze zatem wydaje się przyjęcie jako zasady możliwości przejmowania znaczeń z innych gałęzi prawa, a jako wyjątku poszukiwania znaczeń typowych tylko dla prawa podatkowego. W przypadkach wątpliwych należy zaś zastosować dyrektywę *in dubio pro tributario*.

Zaznaczyć ponadto należy, że – wbrew pozorom – mimo podobieństw i analogii, a wręcz korzystania z „aparatu” wykładni systemowej, omawiana zasada jest dyrektywą wykładni językowej.<sup>75</sup>

Przedstawiony powyżej przegląd poglądów orzecznictwa i doktryny ukazuje niebagatelne znaczenie podstawowych zasad prawa podatkowego w procesie tworzenia tego prawa i stosowania go. Zasady te będą z pewnością w najbliższych latach ewoluować i przybierać coraz bardziej skonkretyzowane, powszechnie akceptowane kształty. Ich rozwój będzie postępował wraz z krzepnięciem prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa.

---

<sup>74</sup> Tak L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 97. Tak też np. uchwała SN z dnia 29 stycznia 2004 r. (sygn. akt I KZP 39/03, OSNKW nr 2/2004), uchwała NSA z dnia 10 lipca 2000 r. (sygn. akt FPS 4/00, ONSA nr 1/2001).

<sup>75</sup> Szerzej L. Morawski, *op. cit.*, s. 96 i nast.