

VIII TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

10-11 marca 2023 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu,
ul. Bojarskiego 3
(konferencja stacjonarna z transmisją)



**Porozmawiajmy o pryncypiach – sprawiedliwość, lojalność, równość,
uczciwość etc. w prawie podatkowym**

moderatorzy: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ), prof. dr
hab. Adam Nita (UJ)

miejsce: Restauracja Chleb i Wino, Rynek Staromiejski 22,



Organizatorzy:

Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydział Prawa i Administracji UMK

Towarzystwo Naukowe w Toruniu

I . WPROWADZENIE

1. Tytułowy zestaw ideałów - pożądany w życiu społecznym – nie tylko w prawie podatkowym.

2. Niezbędność rozróżnienia umocowania ideałów w prawie oraz realizacji ideałów w praktyce społecznej opartej na prawie.

3. Ideały w prawie:

a) idea jako dostrzegalna cecha rozwiązań systemowych

b) idea jako wyrażona *expressis verbis* zasada prawa

c) rozwiązania systemowe o charakterze mieszanym

4. Problem normatywizacji idei...

Potrzeba normatywizacji?

Forma normatywizacji – zasady ogólne

Dylemat – normatywizacja idei, czy normatywizacja pochodnych idei?

Zagadnienie dublowania w ustawach idei (zasad) konstytucyjnych

5. Dylemat normatywizacji idei o silnym zabarwieniu moralnym

Idea sprawiedliwości – umocowanie raczej społeczne, niż moralne – tak...

Idea zaufania - równowaga między argumentacją społeczną i moralną..

Idea (postulat uczciwości) – argumentacja moralna pierwszoplanowa – trudna do sensownej normatywizacji...

II. POJĘCIE I ZNACZENIE ZASAD OGÓLNYCH W PRAWIE PODATKOWYM

1. Istnieją rozmaite zestawy zasad, które wiążą się w jakiś sposób z podatkami, systemem podatkowym czy też tworzeniem i funkcjonowaniem prawa podatkowego: pisze się "zasadach ogólnych prawa podatkowego", „zasadach opodatkowania”, ale także o "zasadach podatkowych", "zasadach tworzenia prawa podatkowego", "zasadach ogólnych postępowania podatkowego" czy też o zasadach dotyczących poszczególnych podatków, np. "zasadach podatku od wartości dodanej". Należy też pamiętać o tym, że do prawa podatkowego, a zwłaszcza jego interpretacji oraz stosowania stosuje się zasady ogólne prawa jako całości.

2. Zasadę można rozumieć jako ogólną regułę postępowania, wiążącą wskazówkę, respektowanie której prowadzi bądź ma prowadzić do pożądanych 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 adresowane.

3. Pojęcie zasad prawa bywa w literaturze prawniczej różnie rozumiane. Zgodnie z poglądem K. Opałka i J. Wróblewskiego zasadą systemu prawa bądź jego części jest reguła zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub logicznie z niego wynikająca. 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.

Dalej idzie koncepcja S. Wronkowskiej, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego, którzy uznają za zasady prawa nie tylko normy wywiedzione z tekstów prawnych, ale również uogólnienia pewnych rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę prawa, nienormowane wyraźnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę („postulaty systemu prawa”). Zasady ogólne prawa mogą być wspólne dla całego systemu prawa (np. zasada demokratycznego państwa prawnego) bądź tylko dla jego części (np. zasady ogólne postępowania podatkowego).

4. W piśmiennictwie spotkać można pogląd, w myśl którego, aby norma nakazująca realizowanie określonej wartości stała się obowiązującą zasadą systemu prawa, muszą być spełnione następujące warunki (M. Kordela):

- dana norma jest powszechnie akceptowana jako zasada, czego dowodem są efekty aktów stosowania prawa i zgodne stanowisko doktryny (argument z uznania);

- nie występuje stanowisko przeciwne co do sposobu regulacji materii objętej zakresem zasady, a jeżeli zostaje sformułowane, to znajduje się w wyraźniej mniejszości (argument z negacji), a ponadto

- dana norma czerpie swoją legitymację z tekstów aktów normatywnych, gdzie albo została wyraźnie ujęta pod postacią jednego lub kilku wyodrębnionych przepisów, tworzących podstawę dla jej dekodowania (argument z interpretacji) albo też przepisy stanowią źródło dla formułowania norm-przesłanek, z jakich norma-wniosek o charakterze zasadniczym może być wyprowadzona przy użyciu przyjętych wnioskowań prawniczych (argument z inferencji).

Zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzeczniczy.

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić, co w danym postępowaniu jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto określają kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), wskazując kierunek wykładni przepisów prawa.

5. 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 daną gałąź prawa, zebranie określonego *quantum* doświadczeń związanych z jej funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze

sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych określonej dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia odrębności czy też samodzielności określonej dziedziny prawa.

Katalogi zasad doktrynalnych, orzeczniczych i normatywnych nie muszą się pokrywać. Najczęściej najbardziej obszerne są katalogi doktrynalne, najskromniejsze w rozmiarach (Polska) - katalogi zasad normatywnych. Po drugie, zasady mogą być wyrażane w sposób bardziej lub mniej syntetyczny. Po trzecie, zasady normatywne są bez zastrzeżeń respektowane przez orzecznictwo i doktrynę. Po czwarte, w poszczególnych systemach krajowych i odpowiadających im kulturach prawnych sytuacja – w odniesieniu do zasad prawa może przedstawiać się odmiennie.

3. KATALOG (DOKTRYNALNYCH) ZASAD OGÓLNYCH PRAWA PODATKOWEGO

- a) Zasada ustawowej regulacji podatków
- b) Zasada ogólności podatku
- c) Zasada legalizmu
- d) Zasada równości (niedyskryminacji)
- e) Zasada niekonfiskatoryjności podatku
- f) Zasada zaufania
- g) Zasada szybkości załatwiania spraw podatkowych
- h) Zasada respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej
- i) Zasada nieretroakcji
- j) Zasada respektowania prawa międzynarodowego i unijnego
- k) Zasada pragmatyzmu
- l) Zasada proporcjonalności
- m) Zasada stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami
- n) Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika
- o) Zasada-zakaz wykorzystywania w postępowaniu dowodów zebranych przez administrację podatkową w sprzeczności z prawem
- p) Zasada sądowej ochrony praw podatnika
- r) Zasada ograniczonego stosowania analogii
- s) Zasada stosowania przepisów obowiązujących w czasie kształtowanie się stanu faktycznego
- t) Zasada stosowania przepisów proceduralnych dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami
- u) Zasada trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych
- w) Zasada pewności
- z) Zasada sprawiedliwości opodatkowania

IV. ZASADA ZAUFANIA

Dwoiste „zakorzenienie” zasady zaufania:

- 1) jako postulat nauki,
- 2) jako norma prawna

1. Zasada jako postulat nauki – reguła ukształtowana i osadzona w systemach pozaprawnych (moralnych, czy religijnych), która zyskuje status ogólnej zasady prawa, jeżeli jest traktowana jako nośnik wartości, którą powinno chronić prawo pozytywne → bardziej postulat niż zasada, bo działa w sferze prawa postulowanego (*lex ferenda*), a nie obowiązującego (*lex lata*). Por. M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012, s. 20 – 21.

2. Zasada jako wypowiedź dyrektywalna – prawnie wiążąca norma postępowania o zasadniczym charakterze, tzn. charakteryzująca się dodatkowymi przymiotami, przesadzającymi o jej szczególnej pozycji:

- 1) zasady dotyczące konstrukcji systemu prawnego (zasady drugiego stopnia),
- 2) zasady merytoryczne (zasady pierwszego stopnia) – ich cecha charakterystyczna to doniosłość.

(Por. M. Kordela, op. cit., s. 25 – 29)

3. Istota zasady w znaczeniu dyrektywalnym (zasady normy prawnej) – nadrzędny charakter w odniesieniu do pozostałych norm.

Przejawy nadrzędności zasady – normy prawnej:

- 1) **hierarchicznie wysokie** osadzenie zasady w systemie źródeł prawa (w szczególności **konstytucyjne** osadzenie zasady),
- 2) charakter normy – zasady → norma, która **udziela upoważnienia** do stanowienia innych norm prawnych pozostaje w pozycji wyższej,
- 3) **merytoryczne wyznaczanie kierunku prawodawstwa** (przesądzenie o celach, jakie mają być realizowane)
- 4) **struktura normy – zasady** – jej **większa ogólność** (większy stopień ogólności),
- 5) **doniosłość społeczna** zasady – normy (szczególnie istotne skutki społeczne unormowań – zasad)

Por. M. Kordela, op. cit., s. 32 – 33.

4. Pozanormatywne (doktrynalne) i **normatywne** osadzenie zasady zaufania

5. Zasada zaufania jako postulat nauki (w moim przekonaniu) → uzasadnienie dla konieczności jej stosowania → **trojaka rola państwa w kształtowaniu powinności podatkowych** → trójelementowe władztwo podatkowe państwa

• Władztwo podatkowe:

- Prawo do stanowienia podatków – (nakładanie w drodze ustawy),
- Prawo do czerpania dochodów z tytułu podatków (domena państwa i jst)
- Prawo do administrowania podatkami (państwowe i samorządowe organy podatkowe)
- Dodatkowo, jako swoisty 4 element – informacyjne (interpretacyjne) powinności organów państwa

→ **Oczywiste niebezpieczeństwo** dla podmiotu obowiązującego z tytułu podatku – **zdominowanie** przez państwo i jego organy → konieczność stosowania się do „**niesprawiedliwego prawa**” lub – jeśli chodzi o działalność organów podatkowych – **brak lojalności** wobec podatnika, wykorzystywanie przewagi w stosunku podatkowoprawnym podległości kompetencji.

6. Zasada zaufania jako dyrektywa (norma prawna) -

1) w polskiej O.p. – brak skodyfikowanych zasad prawa podatkowego (**pierwsza oczywista prawda**);

2) w polskiej O.p. – skodyfikowano **jedynie zasady postępowania** podatkowego, w tym zasadę zaufania → art. 121 § 1 O.p.

(Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych)

7. Na tym tle (biorąc pod uwagę obydwie oczywiste prawdy) powstają **trzy pytania**:

1) **czy pomimo braku skodyfikowania** zasady zaufania w przepisach ogólnego prawa podatkowego, **konieczne może być odwołanie się do zasady zaufania?** (TAK)

2) jeżeli tak, to **kiedy** taka sytuacja **może wystąpić?** (o tym za chwilę) wreszcie

3) **Z czego** w takiej sytuacji wyprowadzać **zasadę zaufania?** (zasada lojalności, wynikająca z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego – art. 2 Konstytucji RP) → przykłady orzecznicze (TK) – por. **dalszy wywód**

– nawiasem mówiąc, **istnieją systemy** (Niemcy), w których zasada zaufania (lojalność) „**działa w dwie strony**” – także jako oczekiwanie lojalności obywatela wobec państwa (co najmniej na poziomie doktryny prawa podatkowego).

8. Art. 2 Konstytucji RP jako źródło zasady zaufania w szerokim znaczeniu (obejmującej również stanowienie prawa podatkowego) - zapatrywanie Trybunału Konstytucyjnego (przykład)

W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, a obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań (orzeczenie z dnia 3 grudnia 1996 r., K 25/95, publ. OTK ZU Nr 6/1996, s. 301; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU Nr 5,6/1997, poz. 64).

9. Jeśli chodzi o przypadki, gdy konieczne staje się odwołanie do zasady zaufania (wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji RP, wobec braku jej skodyfikowania) – w moim przekonaniu, **trzy sytuacje**:

1. Braki (**niedoskonałości**) **legislacyjne**,

2. **Brak „implementacji” wyroku TK / TSUE,**

3. **Działanie organu władzy wykonawczej – wprowadzenie podatnika** (albo innego podmiotu obowiązane z tytułu podatku) **w błąd** zachowaniem organu państwa.

10. Czy w postępowaniu podatkowym (albo interpretacyjnym) jest możliwe zastosowanie zasady zaufania?

1) TAK

ale – raczej konieczna **aktywność procesowa strony (chyba, że konieczność orzekania w oparciu o „normę wyższego rzędu” jest już „uświęcone” w orzecznictwie sądowym**, dotyczącym danej, **powtarzającej się sytuacji.**

2) Praktyczna trudność w „przełamywaniu językowego brzmienia przepisu podatkowego”.

11. Ostatnia kwestia - czy sądy administracyjne kierują się zasadą zaufania i czy się na nią powołują (czy sięga się do zasady zaufania w praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego?

Czy się kierują – TAK - znowu trzy sytuacje, adekwatne do postawionej wcześniej tezy:

1) niedoskonałości legislacyjne jako motywacja dla stosowania zasady zaufania,

2) prokonstytucyjne odczytywanie przepisów prawa podatkowego, w oparciu o wyrok TK,

3) stosowanie zasady zaufania w reakcji na nielojalne zachowania organów państwa (władzy wykonawczej)

V. ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI

1. Problematyka sprawiedliwości podatkowej (inaczej – sprawiedliwości opodatkowania) jest złożona i z trudem poddaje się kwantyfikacji. Jest to podstawowa kategoria filozoficzna (dział etyka), ale nawet encyklopedie czy słowniki pojęć filozoficznych unikają jej definiowania.

2. Arystoteles uważał, że prawo jest co do zasady sprawiedliwe, a więc sprawiedliwość jest fundamentem prawa. Tam, gdzie prawo, ze względu na swoją ogólność, może w konkretnym przypadku prowadzić do niesprawiedliwości, tam sędzia powinien być w stanie rezultat jego działania skorygować i rozstrzygać sprawę tak, aby to rozstrzygnięcie było sprawiedliwe. Sędzia potrafi rozróżnić dobro od zła i eliminować konsekwencje błędów, a nawet złej woli prawodawcy.

3. Postulat sprawiedliwości jest nośnym hasłem społecznym, a w konsekwencji i politycznym, bo:

- oczekujemy sprawiedliwości (aspekt emocjonalny);

- aprobujemy, pozytywnie postrzegamy sprawiedliwość (aspekt moralny);

- staramy się być sprawiedliwi (aspekt wolicjonalny);

- łatwo kategoryzować sytuacje społeczne jako sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe (niezależnie od trafności oceny), chociaż trudno precyzyjnie powiedzieć, na czym sprawiedliwość polega...

4. Rozważania o sprawiedliwości zakładają istnienie relacji społecznych – i tylko te relacje można oceniać jako sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe. Stąd potrzeba przyjęcia dwóch możliwości relacyjnego ujęcia sprawiedliwości. Pierwsza kategoria relacji zachodzi między ludźmi, a determinowana jest porównaniem ich sytuacji społecznej, materialnej etc. Niesłusznie korzystną sytuację jednej osoby (grupy osób) w porównaniu z sytuacją innej osoby (grupy osób) – w sytuacji gdy nie dostrzegamy znaczących różnic między osobami należącymi do jednej albo do drugiej grupy – skłonni jesteśmy uznawać za niesprawiedliwą. Druga kategoria to relacje między obywatelem a państwem. Nadmierne obciążenie obowiązkami obywateli wobec państwa w stosunku do beneficjów, które od Państwa obywatele otrzymują, skłonni jesteśmy uznawać za niesprawiedliwe.

5. Fundamentalnym problemem poszukiwania sprawiedliwości bądź identyfikowania niesprawiedliwości jest znalezienie punktu odniesienia dla oceny sytuacji jako sprawiedliwej/niesprawiedliwej. Inaczej – kto ma w sposób miarodajny dokonywać stosownej oceny w tym zakresie?

Nie można ignorować faktu, że każdy ma prawo do dokonywania oceny w tym zakresie, a w związku z tym można mówić o dwóch sposobach rozumienia sprawiedliwości: subiektywnym i obiektywnym.

Sprawiedliwość w rozumieniu subiektywnym sprowadza się do tego, że jednostka ocenia albo swoją sytuację w relacji do sytuacji innej osoby, albo też sytuację dwóch różnych osób (sama zajmując neutralną w swoim mniemaniu pozycję obserwatora).

Sprawiedliwość w znaczeniu obiektywnym dostarcza również problemów – zarówno koncepcyjnych jak i aplikacyjnych. Problem koncepcyjny o podstawowym znaczeniu to ustalenie punktu odniesienia oceny – kto i na jakiej podstawie ma ustalić co jest sprawiedliwe? Prawodawca? Sąd? Opinia publiczna?

6. Niezwykle interesująca jest kwestia dopuszczalności i zasadności sięgania do zasady (idei) sprawiedliwości w orzecznictwie podatkowym. Nie ma tu, jak się wydaje, jednolitości poglądów, a różnice wynikają być może z kultury prawnej. Przykładowo, w orzecznictwie sądów anglosaskich można niejednokrotnie spotkać pogląd, że aspekt sprawiedliwościowy nie powinien przesądzać rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. W Polsce natomiast sytuacja wygląda odmiennie. Nie analizując w tym miejscu praktyki orzeczniczej można stwierdzić, że konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego realizującego zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP) pozwala – a kto wie, czy nawet nie nakazuje – korygować rezultaty wykładni osiągnięte przez zastosowaniu standardowych jej metod wnioskami płynącymi z analizy tych rezultatów pod kątem sprawiedliwości rozstrzygnięcia, a w konsekwencji eliminować hipotezy interpretacyjne nacechowane w konkretnym przypadku niesprawiedliwością.

Uzasadnienia dla takiego postępowania w procesie stosowania prawa podatkowego można doszukać się w art. 8 ust. 1 Konstytucji RP, w myśl którego przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Współcześnie wyrażony wyżej pogląd nie jest jeszcze w orzecznictwie podatkowym ugruntowany. Sądy są bardziej skłonne dostrzegać naruszenie zasady proporcjonalności czy też równości w prawie podatkowym niż sprzeczność rezultatów wykładni przepisów prawa podatkowego z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości.

7. V. Warto jeszcze zwrócić uwagę na opinię *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) odnoszącą się do idei sprawiedliwości podatkowej w kontekście płaszczyzn realizacji tejże sprawiedliwości. Opinia ta – co warto podkreślić – nie zakłada dychotomii oceny sprawiedliwe/niesprawiedliwe, a to ze względu na nieistnienie ostrych kryteriów oceny. Zamiast tego w opinii zawarto wskazania kierunkowe – rekomendację działań, które pomagają w utrzymaniu sprawiedliwości systemu bądź jej pogłębianiu.

AICPA zaleca więc rozważenie następujących siedmiu okoliczności towarzyszących wymierzaniu podatków i procesowi ich zapłaty:

1. Ekwiwalencja świadczeń podatkowych i korzyści czerpanych w dłuższym okresie przez podatników.
2. Partnerskie traktowanie podatników jako populacji oraz jako indywidualów w procesach tworzenia i stosowania prawa.
3. Podobne obciążenie podatkowe osób znajdujących się w podobnej sytuacji (aspekt horyzontalnej sprawiedliwości opodatkowania).
4. Obciążenie podatkowe dostosowane do zdolności płatniczej podatników (aspekt wertykalnej sprawiedliwości podatkowej).
5. Elastyczne reagowanie systemu prawa na okresowe zmiany w czasie sytuacji ekonomicznej podatnika.
6. Podobne traktowanie poszczególnych grup podatników (zasada równości).
7. Zapewnienie skutecznego egzekwowania należności podatkowych.

Zwrócono tam jeszcze uwagę na to, że ocena sprawiedliwości nie może odnosić się do każdego z podatków z osobna, ani nawet do wszystkich łącznie, ale uwzględniać musi całość transferów pieniężnych i niepieniężnych pomiędzy Państwem a obywatelem (echa koncepcji Murphy'ego i Nagela), a ponadto na to, że ostateczna ocena sprawiedliwości/niesprawiedliwości systemu jest kwestią wysoce subiektywną.

Reasumując, sprawiedliwość jest ważną, pożądaną cechą systemu podatkowego. Wątpliwości budzi jednak – z prawniczego punktu widzenia – uznanie jej za zasadę prawa podatkowego. Jeśli już, to byłaby to raczej zasada (postulat) systemu podatkowego, a nie prawa podatkowego.

Sprawiedliwe ma być opodatkowanie, a nie przepisy prawa. Przepis prawa nie jest ani sprawiedliwy, ani niesprawiedliwy – może on jedynie, funkcjonując, wywoływać sprawiedliwe bądź niesprawiedliwe skutki.

8. Konkluzje tych rozważań mogą być takie:

Po pierwsze, sprawiedliwość jest pojęciem powszechnie znanym i akceptowanym, ale trudno wymiernym, gdyż ocena obarczona bywa sporą dozą subiektywizmu.

Po drugie, idea sprawiedliwości podatkowej pełni różne funkcje – od perswazyjnej (teza polityczna: nasz system podatkowy jest sprawiedliwy) po korekcyjną (nie wolno tolerować niesprawiedliwości systemowych).

Po trzecie, należy rozróżnić sprawiedliwość systemu opodatkowania od sprawiedliwości rozstrzygnięć administracyjnych oraz sądowych w sprawach podatkowych.

Po czwarte, sprawiedliwości całego systemu podatkowego można poszukiwać w istnieniu homeostazy społecznej – niekwestionowanie zasad opodatkowania przez znaczące grupy podatników stwarza domniemanie sprawiedliwości obowiązujących zasad opodatkowania.

Po piąte, dyskusyjne jest uznawanie sprawiedliwości podatkowej jako wartości samoistnej, autonomicznej, dającej się wypreparować z całości relacji ekonomicznych między państwem a obywatelem.

Po szóste, chociaż idea sprawiedliwości jest mglista, to w wielu wypadkach da się stwierdzić i ocenić niesprawiedliwość rozwiązań systemowych. Łatwo wskazać „kamienie milowe” utrzymania sprawiedliwości - równe traktowanie, niedyskryminacja, uwzględnianie indywidualnej sytuacji podmiotów zobowiązanych, proporcjonalność etc.

Po siódme, poszukiwanie wzorca sprawiedliwości podatkowej powinno być uzupełniane, a może wręcz zastępowane piętnowaniem i zwalczaniem dostępnymi środkami prawnymi sytuacji zidentyfikowanych przypadków niesprawiedliwości w opodatkowaniu.

WYBRANA LITERATURA:

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

B. Brzeziński, *Zasady związane z prawem podatkowym. Zarys problematyki*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, Nr 1

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

A. Gomulowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001

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

M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014

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

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