

Czy wprowadzona do przepisów prawa podatkowego klauzula generalna rozsądnosci wywołuje pożądane skutki w procesie ich stosowania?

Does the General Clause of Reasonableness Introduced into Tax Law Regulations Produce the Desired Effects in the Process of Their Application?

dr hab. Monika Münnich, prof. KUL

Katedra Finansów i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, ORCID: 0000-0002-9250-5748

Streszczenie

Klauzula generalna rozsądnosci wraz z kluczowym dla niej kryterium ocennym rozsądku jest coraz częściej wprowadzana do przepisów podatkowych o charakterze antyabuzyjnym lub takich, które służą do uszczelniania systemu podatkowego. Niestety ustawodawca, wprowadzając nową klauzulę, nie przybliżył w żaden sposób problematyki egzegezy prawnej tego pojęcia. Nie wyjaśnił, że klauzula rozsądnosci wywodzi się z systemu *common law* oraz z międzynarodowego prawa prywatnego, gdzie na potrzeby zbadania oświadczenia woli kontrahenta ukształtowany został tzw. wzorzec rozsądnej osoby. Mając powyższe na uwadze, rodzi się pytanie o to, czy wprowadzana do przepisów prawa podatkowego klauzula generalna rozsądnosci wywołuje pożądane skutki w procesie ich stosowania.

Słowa kluczowe: klauzula generalna rozsądnosci, stosowanie prawa, system podatkowy.

Abstract

The general clause of reasonableness, together with the key criterion of its assessment of reasonableness, is increasingly being introduced into tax regulations of an anti-abusive nature or those that serve to tighten the tax system. Unfortunately, when introducing the new clause, the legislator did not provide any explanation or introduction to the legal exegesis of this concept. It was not explained that the clause of reasonableness originates from the common law system and from international private law, where the so-called „standard of a reasonable person” was formed for the purposes of examining the contractor’s declaration of will. With the above in mind, the title question of the article arises as to whether the general clause of reasonableness introduced into tax law regulations produces the desired effects in the process of their application?

Keywords: general reasonableness clause, application of law, tax system.

1. WPROWADZENIE

Z historycznego punktu widzenia słusznościowe klauzule generalne o proveniencji cywilistycznej, takie jak dobra wiara, dobre obyczaje kupieckie czy klauzula rozsądnosci i słuszności, są obce prawu podatkowemu ukształtowanemu w ramach prawa publicznego. Jednakże od kilkudziesięciu lat widoczny jest proces implementowania tego rodzaju niedookreślonych zwrotów ocennych do tej gałęzi prawa. Identyfikacja przyczyn takiego zjawiska nie jest specjalnie trudna. Pierwszą jest wprowadzanie do przepisów podatkowych coraz liczniejszych instytucji cywilistycznych¹, drugą – agre-

Najważniejszym elementem konstrukcyjnym klauzuli generalnej rozsądnosci jest pojęcie rozsądnosci lub racjonalności, rozumianej jako najefektywniejsze działanie danej osoby według aktualnego stanu jej wiedzy, podjęte w celu uzyskania określonych rezultatów, z uwzględnieniem wartości moralnych, takich jak słuszność i uczciwość². Przy czym o tym, co jest rzeczywiście dobre, słuszne i uczciwe, decyduje ona sama, biorąc pod uwagę konkretne okoliczności. Z tych względów klauzula rozsądnosci określana jest mianem klauzuli miejsca i czasu³. Jest to zatem klauzula generalna zupełnie odmienna od klauzuli dobrej wiary, której kryterium ocennym jest należyta staranność.

Zasadniczym celem niniejszego artykułu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wprowadzana do przepisów prawa podatkowego klauzula generalna rozsądności wywołuje pożądane skutki w procesie ich stosowania.

2. WARUNKI RACJONALNIE STANOWIONEGO PRAWA PODATKOWEGO

Postulat budowania racjonalnego systemu prawa jest oczywiście pokłosiem funkcjonującego w Polsce od lat 70. XX w. paradygmatu racjonalnego prawodawcy⁴. Jeśli położy się na boku hipotezę, czy idea ta nie jest już coraz bardziej odległym mitem, a przynajmniej anachroniczną strukturą⁵, przyznać należy, że nadal aktualne i zasadne pozostaje pytanie o racjonalny system prawa, w tym jego niezwykle newralgiczny obszar, jakim jest prawo podatkowe.

Racjonalnie stanowione pozytywne prawo podatkowe musi spełniać następujące warunki. Po pierwsze normy prawne kodowane w treści przepisów prawnych muszą być systematyczne, by nie wywoływać sprzeczności, nieporozumień i chaosu. W przypadku wprowadzania nowego prawa powinny być respektowane normy już istniejące. Po drugie normy prawne muszą uwzględniać potrzeby życia jednostek i życie to regulować stosownie do ich potrzeb. Po trzecie racjonalny ustawodawca winien dążyć do stałości. Zbyt duże zmiany wywołują dezorientację i niepewność zamiast stabilizacji i zaufania do istniejącego porządku, które to zaufanie umożliwia racjonalne planowanie wszystkich poczynąń gospodarczych i pozagospodarczych⁶.

Powyższe krótkie zestawienie obejmuje oczywiście jedynie wybrane warunki konstytuujące wzorzec racjonalnego systemu prawa podatkowego⁷, przy czym ostatni warunek jest ściśle związany z tematyką niniejszego artykułu. Racjonalny system podatkowy musi uwzględniać system norm pozaprawnych oraz pluralizm wartości aksjologicznych, powszechnie zrozumiałych i akceptowanych przez społeczeństwo, a przynajmniej jego większość⁸. Prawo stanowione nie może istnieć bowiem niejako obok otoczenia pozanormatywnego. Im większe oderwanie legislatorów od potrzeb jednostek oraz wartości dla nich ważnych, tym bardziej prawo staje się nieracjonalne i w bezpośrednim odczuciu niesprawiedliwe. Z tych względów normy prawne odsyłające do zewnętrznych wartości aksjologicznych winny być formułowane językowo w sposób zrozumiały dla podatników. Warunkiem przestrzegania prawa jest bowiem jego zrozumienie. Instrumentem prawnym służącym do konstruowania związków prawa pozytywnego i moralności są kodowane w treści przepisów prawa słusznosciowe klauzule generalne, do których należy tytułowa klauzula rozsądności.

3. POSTULATYWNE FUNKCJE KLAUZULI GENERALNEJ ROZSĄDNOŚCI

Klauzulom generalnym poświęcono wiele publikacji w odniesieniu do niemal wszystkich gałęzi prawa, gdyż są one obecne we wszystkich rodzajach przepisów prawa. Przypisuje się im również rozliczne funkcje. Z uwagi na tematykę publikacji i kontekst związany z poszukiwaniem przesłanek konstytuujących racjonalny system podatkowy jako istotne wskazać należy następujące postulowane w piśmiennictwie funkcje klauzuli generalnej rozsądności; są one oczywiście właściwe dla wszystkich klauzul.

Pierwszą funkcją jest niewątpliwie łączenie dwóch wspomnianych obszarów, czyli prawa pozytywnego i systemu wartości pozanormatywnych. W piśmiennictwie cywilistycznym twierdzi się, że to szczególnie słusznosciowe klauzule generalne stanowią narzędzie inkorporacji norm moralnych do prawa stanowionego⁹. Z tych względów klauzule te, o czym polski racjonalny ustawodawca nie zawsze pamięta, powinny mieć zrozumiałą konstrukcję językową, tak aby każdy interpretator mógł jednoznacznie ustalić obszar ocen i wartości aksjologicznych, do którego ona odsyła¹⁰. Jeżeli klauzula generalna jest nieprawidłowo skonstruowana językowo, staje się niezrozumiałą, a więc i nieskuteczną konstrukcją prawną¹¹. Tym samym ważne z perspektywy systemu prawa konkretne dobra lub wartości aksjologiczne, które zgodnie z intencją prawodawcy miały być przez nią chronione, zostaną tego zabezpieczenia w praktyce stosowania prawa pozbawione¹².

Drugą funkcją klauzuli rozsądności jest zapewnianie podmiotom dokonującym wykładni szerokiej swobody interpretacyjnej. Klauzule są instytucjami, które rozszerzają luz decyzyjny w procesie stosowania prawa i stanowią podstawę uznania administracyjnego organów władzy publicznej, co oczywiście sprzyja indywidualizacji rozstrzygnięć¹³. W odniesieniu do tej funkcji przywołać należy jednolite orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), z którego wynika, że nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego¹⁴.

Trzecią, nie mniej ważną funkcją omawianej klauzuli powinno być zapobieganie wprowadzaniu do przepisów nadmiernej liczby zmian legislacyjnych¹⁵. Ustawodawca, tworząc przepisy, jest świadom, że nie jest w stanie uregulować w sposób systematyczny czy wręcz hermetyczny wszystkich zdarzeń, które mogą wywoływać skutki prawne, dlatego koduje w treści przepisów tego typu zwroty otwarte znaczeniowo. Owa otwartość sprawia, że skutki wykładni mogą być inne w różnych kontekstach politycznych lub gospodarczych¹⁶.

Jako czwartą funkcję klauzuli rozsądności przywołać należy jej rolę w kształtowaniu właściwych relacji między interesem publicznym a interesem jednostkowym podatnika oraz między publicznymi prawami podmiotowymi, przysługującymi organom podatkowym stojącym na straży bezpieczeństwa finansowego państwa, a publicznymi prawami podmiotowymi, przysługującymi podatnikom, gwarantującymi im m.in. ochronę praw nabytych w postaci np. ulg podatkowych. Niewątpliwie słusznosciowe klauzule generalne mogą być skutecznym narzędziem równomiernej ochrony obydwu interesów i praw podmiotowych, o ile w ich treści w sposób pośredni lub bezpośredni wskazane zostaną obiektywne pozaprawne kryteria i oceny umożliwiające ich prawidłową interpretację. Niewłaściwe sprecyzowanie tego typu zwrotów nieostrych, poprzez brak wskazania owych kryteriów i ocen pozaprawnych, może prowadzić do nadmiernej uznaniowości i naruszenia praw podmiotów biernych, podlegających władztwu organów stosujących prawo¹⁷.

4. RZECZYWISTE ZNACZENIE KLAUZULI ROZSĄDNOŚCI W SYSTEMIE PODATKOWYM W POLSCE

Analiza polskich przepisów podatkowych jednoznacznie wskazuje na to, że klauzula rozsądności znajduje się obecnie

w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸ oraz ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁹ w przepisach o charakterze antyabuzyjnym. Kryterium rozsądnosci wprowadzone zostało również do treści przepisów o.p., których celem jest uszczelnianie systemu podatkowego i zwalczanie zachowań mających na celu uchylanie się od opodatkowania²⁰. Zgodnie z zasadami stosowania prawa podmioty dokonujące wykładni operatywnej otrzymały więc nowy zwrot znaczeniowo otwarty, jakim jest rozsądek, zobowiązujący je do uwzględniania w toku egzekucji prawa wartości pozanormatywnych związanych z tym pojęciem.

Praktyka stosowania powołanych przepisów jednoznacznie wskazuje, że zakodowana w nich klauzula generalna rozsądnosci, widoczna w takich wyrażeniach, jak: podmiot działający rozsądnie²¹, podmiot rozsądny²², rozsądne oczekiwanie²³, jest kompletnie pomijana w toku wykładni prawa, a w związku z tym nie pełni ona żadnej z omówionych wyżej postulatycznych funkcji przypisywanych w piśmiennictwie tej kategorii prawnej. Konstrukcyjny element ocenny klauzuli, jakim jest pojęcie rozsądku, nie odgrywa roli instrumentu umożliwiającego przenikanie wartości moralnych do prawa pozytywnego, gdyż kryterium to jest z reguły przez interpretatorów pomijane lub utożsamiane z racjonalnym działaniem. Pojęcia te są bowiem w słownikach językowych traktowane jako synonimy.

Polski legislator, wprowadzając do powołanych wyżej przepisów „wzorzec osoby rozsądnej”, w żaden sposób nie przybliżył problematyki egzekucji prawnej tego pojęcia. Nie wyjaśnił, że klauzula rozsądnosci wywodzi się z systemu *common law* oraz z międzynarodowego prawa prywatnego²⁴, gdzie na potrzeby zbadania oświadczenia woli kontrahenta ukształtowany został tzw. wzorzec rozsądnej osoby²⁵. Zgodnie z tą ideą za rozsądną uważa się osobę mającą podstawową wiedzę, jaka byłaby przy racjonalnej ocenie dostępna dla wszystkich stron umowy w sytuacji, w której strony się znajdowały w chwili jej zawarcia²⁶.

Zadaniem klauzuli rozsądnosci, tak jak każdej klauzuli generalnej, jest zatem ochrona prawna podmiotu dokonującego określonej czynności. W tym przypadku ochrona obejmuje podatnika lub promotora schematu podatkowego, który działa w przekonaniu, że zachowuje się zgodnie z przyjętym przez siebie modelem rozsądnego człowieka. Inaczej mówiąc, postępuje on rozsądnie, słusznie i uczciwie według własnego osądu. O tym, czy dany podmiot jest, czy nie, rzeczywiście osobą rozsądną, decyduje ukształtowany w systemie *common law* tzw. test osoby rozsądnej²⁷. Na gruncie prawa polskiego uprawnienie i obowiązek przeprowadzenia takiego testu wobec podatnika spoczywa zatem na organie podatkowym. Zaznaczyć należy, że organ może się kierować zupełnie innym „modelem osoby rozsądnej” aniżeli podmiot zobowiązany, ponieważ nie jest to kryterium obiektywne na wzór należytej staranności.

5. KONKLUZJE

Użyte w powołanych przepisach wyrażenia nieostre, których sednem jest zwrot ocenny „rozsądek”, takie jak: podmiot działający rozsądnie²⁸, podmiot rozsądny²⁹, rozsądne oczekiwanie³⁰, budzą zrozumiałą niepewność co do skutków in-

terpretacyjnych. Z tych względów są jak dotąd skrzętnie pomijane w toku wykładni operatywnej przez wszystkich interpretatorów. Problem z wprowadzeniem pojęcia, którego nikt nie stosuje z uwagi na brak jasnych wytycznych co do zakresu jego rzeczywistego znaczenia, ma jednak i drugie dno. Wszystkie powołane wyżej przepisy, w których zakodowane zostały elementy klauzuli rozsądnosci, są elementem prawa materialnego i można z nich wyinterpretować publiczne prawa podmiotowe podatnika. Niewłaściwa interpretacja klauzuli rozsądnosci może zatem prowadzić do naruszenia tych praw. Jest to już jednak tematyka zasługująca na odrębne opracowanie.

Przypisy

- ¹ Zob. B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, t. 4, s. 43-56.
- ² Zob. szerzej: L. Knoc, *Ogólne cechy „Equity”*, „Państwo i Prawo” 1947, nr 4, s. 30-40; por. W. Dziedziak, *Z zagadnień słuszności w prawie*, nr: *Państwo. Prawo. Polityka. Księga poświęcona pamięci Profesora Henryka Groszyka*, red. M. Chrzanowski, J. Kostrubiec, I. Nowikowski, Lublin 2012, s. 91-92.
- ³ Zob. szerzej: M. Münnich, *Elementy cywilistycznej klauzuli generalnej rozsądku w polskim prawie podatkowym*, w: *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczak, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 130-131.
- ⁴ L. Nowak, *Interpretacja prawnicza. Studium z metodologii prawoznawstwa*, Warszawa 1973. Pamiętać należy, o czym rzadko się dzisiaj przypomina, że model zbudowany przez autora powołanej publikacji odpowiadał, ogólnie rzecz ujmując, duchowi minionej epoki państwa komunistycznego, jakim była Polska Rzeczpospolita Ludowa. Współcześnie najczęściej model racjonalnego prawodawcy przywoływany jest jako uzasadnienie wykorzystywania w procesie interpretacji metod pozajęzykowych. Wspomaganie się wykładnią funkcjonalną, będącą emanacją założenia o racjonalnym prawodawcy, oraz jej odmianą, czyli wykładnią celowościową ułatwia, a coraz częściej umożliwia prawidłowe odkodowanie treści normy prawnej.
- ⁵ Warto dodać, że w najnowszych badaniach naukowych dotyczących zachowań podatników względem obowiązków podatkowych także odchodzi się od skonstruowanego przez Michaela G. Allingham i Agnara Sandmo, też w latach 70. ubiegłego wieku, modelu ekonomicznego, zgodnie z którym podatnik to racjonalny *homo oeconomicus*, a jego skłonność do przestrzegania prawa podatkowego zależy wyłącznie od wielkości podatku, prawdopodobieństwa wykrycia naruszeń oraz wielkości sankcji grożącej za te naruszenia, zob. *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, red. L. Etel, Białystok 2015, s. 57.
- ⁶ Por. J. Górski, *Wstęp do nauki prawa cywilnego*, Poznań 1949, s. 10-11.
- ⁷ Szerzej zob. J. Glumińska-Pawlic, „System podatkowy” czy *zbiór przypadkowych regulacji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7, s. 19-24.
- ⁸ Por. D. Szeniowski, *Pluralizm wartości a wola i racjonalność ustawodawcy – konflikt aksjologiczny w systemie i stosowaniu prawa*, „Dialogi Polityczne” 2010, nr 13, s. 181, 184.
- ⁹ Por. A. Stelmachowski, *Wstęp do prawa cywilnego*, Warszawa 1998, s. 64.
- ¹⁰ J. Czarzasty, *Przyczynek do problematyki klauzul generalnych*, „Państwo i Prawo” 1978, z. 5, s. 86.
- ¹¹ M. Münnich, *Aksjologia zewnętrzna klauzul generalnych obowiązujących w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 2, s. 154.
- ¹² Por. M. Münnich, *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 90.
- ¹³ K. Wójcik, *Z problematyki klauzul generalnych prawa cywilnego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1981, t. 27, s. 90.
- ¹⁴ Zob. m.in. wyroki TK:
 - 1) z dnia 15 kwietnia 2003 r., SK 4/02, OTK ZU 4A/2003, poz. 31;

- 2) z dnia 20 kwietnia 2004 r., K 45/02, OTK ZU 4A/2004, poz. 30;
 3) z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK ZU 3A/2005, poz. 29;
 4) z dnia 11 grudnia 2009 r., Kp 8/09, OTK ZU 11A/2009, poz. 164.
- ¹⁵ Szerzej na temat funkcji klauzul i przyczyn ich kodowania w przepisach, zob. M. Münnich, *Determinanty...*, dz. cyt., s. 405-415.
- ¹⁶ Najlepszym przykładem klauzuli generalnej, która taką funkcję spełnia, jest obecnie klauzula generalna zasad współżycia społecznego w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm., dalej: k.c.).
- ¹⁷ Zob. S. Grzybowski, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1978, s. 59.
- ¹⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 111, dalej: o.p. Zob. art. 86a § 1 pkt 4 lit. k i § 2 o.p. (schematy podatkowe) oraz art. 119a § 3, art. 119c § 1, art. 119c § 2 pkt 5 o.p. (klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania).
- ¹⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm. Zob. art. 22c ust. 2 (mała klauzula antyabuzyjna). W powołanej ustawie odwołanie do pojęcia rozsądku znajduje się także w przepisach normujących struktury hybrydowe, zob. art. 16n ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 16n ust. 1 pkt 21 (struktury hybrydowe).
- ²⁰ Zob. art. 20u pkt 3 o.p. (umowy o współdziałaniu), art. 58a § 3 o.p. (dodatkowe zobowiązanie podatkowe).
- ²¹ Zob. art. 86a § 1 pkt 4 lit. k o.p.
- ²² Zob. art. 119c § 1 o.p.
- ²³ Zob. art. 58a § 4 o.p.
- ²⁴ Klauzula rozsądnosci, ale w ujęciu przedmiotowym, znajduje zastosowanie w przepisach k.c. Zob. art. 561 § 2, art. 760² § 2, art. 760² § 3, art. 761 § 2, art. 761¹, art. 948 § 2 k.c. W powołanych przepisach znajdują się takie wyrażenia, jak rozsądny czas i rozsądna treść. Zob. także: A. Piaskowy, *Klauzule generalne w projekcie nowego kodeksu cywilnego*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2012, nr 3; J. Pisuliński, *Kilka pytań o europejski kodeks cywilny*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2006, nr 2; M. Pyziak-Szafnicka, w: *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, red. M. Pyziak-Szafnicka, P. Książek, LEX 2014; wyrok Sądu Najwyższego (dalej: SN) z dnia 28 listopada 2013 r., IV CSK 215/13, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/iv%20csk%20215-13-1.pdf>, dostęp: 18.02.2025.
- ²⁵ Przyjmuje się w piśmiennictwie, że termin ten pojawił się po raz pierwszy w art. 8 ust. 3 Konwencji Narodów Zjednoczonych o umowach międzynarodowej sprzedaży towarów, sporządzonej w Wiedniu dnia 11 kwietnia 1980 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 45, poz. 286).
- ²⁶ E. Rott-Pietrzyk, *Interpretacja umów w prawie modelowym i Wspólnym Europejskim Prawie Sprzedaży (CESL)*, Warszawa 2013, s. 17-18.
- ²⁷ Szerzej zob. E. Rott-Pietrzyk, *Wzorzec rozsądnej osoby w świetle Konwencji wiedeńskiej o umowach międzynarodowej sprzedaży towarów*, „Rejent” 2005, nr 9 (173), s. 202-22; tejże, *Pojęcie rozsądku w projekcie Europejskiego Kodeksu Cywilnego*, w: *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegło, W. Popiołek, M. Szpunar, Zakamycze 2005, s. 705; A. Bień, *Zarys prawa prywatnego. Część ogólna*, Warszawa 2018, s. 106; N. Bukowska, *Klauzula rozsądku w anglosaskim prawie ubezpieczeniowym oraz Restatement of European Insurance Contracts*, „Wiadomości Ubezpieczeniowe” 2011, nr 2, s. 81-95.
- ²⁸ Zob. art. 86a § 1 pkt 4 lit. k o.p.
- ²⁹ Zob. art. 119c § 1 o.p.
- ³⁰ Zob. art. 58a § 4 o.p.
- Dziedziak W., *Z zagadnień słuszności w prawie*, w: *Państwo. Prawo. Polityka. Księga poświęcona pamięci Profesora Henryka Groszyka*, red. M. Chrzanowski, J. Kostrubiec, I. Nowikowski, Lublin 2012.
- Glumińska-Pawlic J., „System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7.
- Górski J., *Wstęp do nauki prawa cywilnego*, Poznań 1949.
- Grzybowski S., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1978.
- Knoc L., *Ogólne cechy „Equity”*, „Państwo i Prawo” 1947, nr 4.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Münnich M., *Aksjologia zewnętrzna klauzul generalnych obowiązujących w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 2.
- Münnich M., *Determinanty wprowadzania klauzul generalnych do przepisów prawa podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Münnich M., *Elementy cywilistycznej klauzuli generalnej rozsądku w polskim prawie podatkowym*, w: *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczak, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Nowak L., *Interpretacja prawnicza. Studium z metodologii prawoznawstwa*, Warszawa 1973.
- Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, red. L. Etel, Białystok 2015.
- Piaskowy A., *Klauzule generalne w projekcie nowego kodeksu cywilnego*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2012, nr 3.
- Pisuliński J., *Kilka pytań o europejski kodeks cywilny*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2006, nr 2.
- Pyziak-Szafnicka M., w: *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, red. M. Pyziak-Szafnicka, P. Książek, LEX 2014.
- Rott-Pietrzyk E., *Holenderska klauzula rozsądku i słuszności na tle innych uregulowań prawnych (wzór dla polskiego ustawodawcy?)*, „Przegląd Prawa Prywatnego” 2006, z. 3.
- Rott-Pietrzyk E., *Interpretacja umów w prawie modelowym i Wspólnym Europejskim Prawie Sprzedaży (CESL)*, Warszawa 2013.
- Rott-Pietrzyk E., *Pojęcie rozsądku w projekcie Europejskiego Kodeksu Cywilnego*, w: *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegło, W. Popiołek, M. Szpunar, Zakamycze 2005.
- Rott-Pietrzyk E., *Wzorzec rozsądnej osoby w świetle Konwencji wiedeńskiej o umowach międzynarodowej sprzedaży towarów*, „Rejent” 2005, nr 2.
- Stelmachowski A., *Wstęp do prawa cywilnego*, Warszawa 1998.
- Szenkowski D., *Pluralizm wartości a wola i racjonalność ustawodawcy – konflikt aksjologiczny w systemie i stosowaniu prawa*, „Dialogi Polityczne” 2010, nr 13.
- Wójcik K., *Z problematyki klauzul generalnych prawa cywilnego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1981, t. 27.

Bibliografia

Literatura

- Bień A., *Zarys prawa prywatnego. Część ogólna*, Warszawa 2018.
- Breziński B., *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, t. 4.
- Bukowska N., *Klauzula rozsądku w anglosaskim prawie ubezpieczeniowym oraz Restatement of European Insurance Contracts*, „Wiadomości Ubezpieczeniowe” 2011, nr 2.
- Czarzasty J., *Przyczynek do problematyki klauzul generalnych*, „Państwo i Prawo” 1978, z. 5.

Akty prawne

- Konwencja Narodów Zjednoczonych o umowach międzynarodowej sprzedaży towarów, sporządzona w Wiedniu dnia 11 kwietnia 1980 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 45, poz. 286.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 111.

Orzecznictwo

- Wyrok TK z dnia 11 grudnia 2009 r., Kp 8/09, OTK ZU 11A/2009, poz. 164.
- Wyrok TK z dnia 15 kwietnia 2003 r., SK 4/02, OTK ZU 4A/2003, poz. 31.
- Wyrok TK z dnia 20 kwietnia 2004 r., K 45/02, OTK ZU 4A/2004, poz. 30.
- Wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK ZU 3A/2005, poz. 29.
- Wyrok SN z dnia 28 listopada 2013, IV CSK 215/13, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/iv%20csk%20215-13-1.pdf>, dostęp: 18.02.2025.