

Determinanty władztwa podatkowego a strategie podatkowe przedsiębiorców wobec klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Determinants of tax jurisdiction and tax strategies of entrepreneurs towards the General Anti-Avoidance Rule

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych UJK w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

Streszczenie

Artykuł dotyczy analizy metod władczych stosowanych w polskim systemie podatkowym wobec podatników, którzy prezentują negatywne z punktu widzenia państwa postawy podatkowe, zdefiniowane jako uchylanie się od opodatkowania. Tę postawę przeciwstawiono unikaniu opodatkowania, które nie jest zjawiskiem negatywnym, a jedynie legalnym dążeniem do niepowstania zobowiązania podatkowego lub minimalizacji już istniejącego. Przeprowadzono także analizę sankcji w podatku VAT pod kątem zasady sprawiedliwości podatkowej. Dokonano również analizy istoty przepisów odnoszących się do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. *general anti-avoidance rule* – GAAR), względem których sformułowano także postulat *de lege ferenda* z uwagi na kontrowersyjność – zdaniem autora – użytego sformułowania dotyczącego unikania opodatkowania w zestawieniu z definicją tego pojęcia zaproponowaną przez Jana Głuchowskiego.

Słowa kluczowe: sprawiedliwość podatkowa, sankcja podatkowa, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, klauzula GAAR, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Abstract

The article concerns the analysis of the ruling methods used in the Polish tax system towards taxpayers who present tax attitudes that are negative from the point of view of the state, defined as tax evasion. This attitude is contrasted with tax avoidance, which is not a negative phenomenon, but only a legal attempt to avoid a tax liability or minimize the existing one. There was also carried out an analysis of VAT sanctions in terms of the principle of tax fairness. There was also carried out an analysis of the essence of the provisions on the anti-tax avoidance clause, regarding which the *de lege ferenda* postulate was also formulated due to the controversial – in author's opinion – of the used formulation of tax avoidance in comparison with the definition of this concept formulated by Jan Głuchowski.

Keywords: tax justice, tax sanction, tax avoidance, tax evasion, GAAR rule.

1. UNIKANIE A UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA W DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Celem artykułu jest wykazanie sprzeczności przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ze sformułowanymi przez doktrynę prawa podatkowego definicjami unikania i uchylania się od opodatkowania oraz związku między rzeczonymi przepisami a sankcjami podatkowymi stosowanymi w razie ich nieprzestrzegania. Przedmiotem rozważań jest także próba stworzenia rozwiązania dostosowującego te uregulowania do wcześniej określonych definicji, jak również zestawienie z nimi postaw podatnika względem

działań podejmowanych przez ustawodawcę i organy podatkowe (a zatem metody przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania, w szczególności sankcje podatkowe). Ma to zasadnicze znaczenie w kontekście istoty systemu podatkowego określonego przez ustawy podatkowe, przede wszystkim jednak przez Konstytucję RP², również w aspekcie zasady sprawiedliwości podatkowej.

Konieczność odróżnienia unikania opodatkowania od uchylania się od opodatkowania, czyli sposobów zmniejszania lub całkowitej redukcji należności podatkowych, wynika z ich natury – są to sposoby zarówno legalne, jak i sprzeczne z obowiązującym porządkiem prawnym. Jest to niezbędne dla dalszych rozważań w kontekście sankcji nakładanych w

razie naruszenia prawa przez stosowanie metod nielegalnych. Za nielegalne należy uznać uchylanie się od regulowania istniejących zobowiązań podatkowych (ang. *tax evasion*). Unikanie powstawania zobowiązań podatkowych (ang. *tax avoidance*) bywa też określane mianem optymalizacji podatkowej – są to działania podatnika zmierzające do zminimalizowania zobowiązań podatkowych określonych przez prawo podatkowe.

Wśród konkretnych metod optymalizacyjnych istnieją ich dwie kategorie, mianowicie optymalizacja oparta na międzynarodowym planowaniu podatkowym oraz optymalizacja oparta na prawie polskim. Do pierwszej kategorii należą działania takie, jak założenie firmy za granicą lub przeniesienie firmy za granicę, co wiąże się najczęściej z założeniem spółki jednoosobowej w tzw. rajy podatkowym – państwie oferującym minimalną lub nawet zerową stawkę podatku. Do takich państw należą np. Cypr i Zjednoczone Emiraty Arabskie, państwem europejskim oferującym korzystne rozwiązania podatkowe jest natomiast Estonia. Działaniem tego rodzaju jest również zmiana rezydencji podatkowej lub utworzenie prywatnej fundacji. Narzędziami optymalizacji podatkowej – służącymi do zmniejszenia należności podatkowej – są także umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wszystkie wskazane metody należą do zgodnych z porządkiem prawnym obowiązującym na terytorium Polski, nie są one bowiem przedmiotem represji karnej lub karnej skarbowej, nie są zatem zagrożone sankcjami zarówno w zakresie prawa karnego, jak i sankcjami podatkowymi³.

Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na trafną definicję unikania i uchylania się od opodatkowania, zastosowaną przez J. Głuchowskiego: „Subiektywne przekonanie podatników, że płacone przez nich daniny są zbyt wysokie, prowadzi do podejmowania działań, które mają na celu maksymalne ograniczenie wysokości obciążeń fiskalnych. Jeśli zachowania te przybierają dozwoloną przez prawo postać i są związane z wykorzystaniem luk w prawie podatkowym, określa się je wówczas jako unikanie podatków, jeśli zaś są niezgodne z prawem – uchylanie się od opodatkowania”⁴.

W związku z tą definicją, określającą zwięźle negatywne postawy podatnika (i zarazem wyjaśniającą ich przyczyny, do których należy zaliczyć nadmierny fiskalizm organów państwowych), należy się także odwołać do definicji moralności podatkowej opracowanej w 1960 r. przez Günтера Schmöldersa, który określił ją jako „postawy grupy lub całej populacji podatników dotyczące kwestii wywiązywania się lub zaniebywania obowiązków podatkowych utrwalonej w mentalności podatkowej i świadomości obywatelskiej”⁵. Obecnie jest ona rozumiana jako wewnętrzna motywacja do płacenia podatków⁶.

Do najczęściej spotykanych sposobów optymalizacji opodatkowania, opierających się na polskim prawie podatkowym, należą odliczenia kosztów związane z podatkiem należnym i naliczonym w podatku od towarów i usług. Ograniczenie sposobów optymalizacji z jednej strony występuje z uwagi na brak zakazu ustawodawcy odnośnie do podejmowania tego typu działań, z drugiej zaś strony – z uwagi na dużą liczbę przepisów podatkowych utrudniających podatnikowi szczegółowe zapoznanie się z nimi oraz ich właściwą interpretację,

przy jednoczesnym przyznaniu szerokich uprawnień organom kontroli skarbowej, co wiąże się z karaniem przedsiębiorców nie tylko za świadome działanie na szkodę budżetu, ale również za zwykle pomyłki.

Za wyraźne przyzwolenie na działania optymalizacyjne należy uznać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) oz. w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2002 r., w którym stwierdzono, że:

„1. Z istoty prawa podatkowego można wyprowadzić zasadniczą normę nakazującą zapłatę podatku w sytuacji spełnienia warunków powodujących powstanie zobowiązania podatkowego. Nie istnieje natomiast generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w wysokości największej z możliwych.

2. Istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysku, a nie maksymalizacja zobowiązań podatkowych”⁷.

Optymalizacja podatkowa oparta na polskim prawie polega przede wszystkim na wnikliwej analizie obowiązującego prawa oraz szczegółowym ustaleniu rzeczywistych zobowiązań podatkowych, co po pierwsze zapobiega zapłacie nadmiernie wysokiej kwoty podatku, a po drugie minimalizuje ryzyko popełnienia błędów skutkujących sankcjami podatkowymi.

Kwestią jednoznaczną jest natomiast brak przyzwolenia na sprzeczne z prawem działania podatnika, zmierzające do uchylenia się od uiszczenia zobowiązań podatkowych. Do takich należy działalność przestępcza polegająca na zaniechaniu zapłaty należnego podatku, wynikającego z przepisów prawa, o poprawnie naliczonej wysokości.

Unikanie opodatkowania jest postawą można by rzec typową, jeśli chodzi o kategorię postaw negatywnych wobec konieczności ponoszenia ciężarów fiskalnych, na tyle jednak istotną i różnorodną, że uzasadnia wyłączenie zainteresowanie tą tematyką. Odbiega ona bowiem od normy zachowań, którą stanowi spełnianie obowiązków podatkowych.

Nie jest to oczywiście jedyna postawa wobec opodatkowania. Dlatego warto wymienić także inne reakcje podatnika na opodatkowanie, będące konsekwencją ingerencji państwa w stosunki majątkowe. Typową dla większości podatników postawą jest obrona przed obciążeniami podatkowymi i w ramach tej obrony wyróżnia się następujące reakcje podatników:

- 1) dostosowanie się do podatku, czyli spełnienie obowiązku podatkowego,
- 2) przerzucanie podatku,
- 3) legalne unikanie podatku,
- 4) nadrobienie podatku,
- 5) nielegalne uchylanie się od podatku,
- 6) wycofywanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania⁸.

2. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA – WYPADKOWA POSTAWA PODATNIKA I PAŃSTWA

Sprawiedliwość jest warunkiem akceptacji nałożonych obciążeń, a zatem warunkuje także skuteczność i efektywność gromadzenia dochodów państwa z tego tytułu⁹. Sprawiedliwy podatek to podatek powszechny z punktu widzenia zarówno podmiotowego, jak i przedmiotowego. Jednocześnie sprawie-

dliwe podejście uwzględni równomierność rozłożenia ciężarów podatkowych odpowiednio do zdolności płatniczej. Sprawiedliwość nie wyklucza przywilejów podatkowych. Pozwala na stosowanie ulg i zwolnień w podatkach, o ile jest to uzasadnione szczególną sytuacją płatniczą objętej nimi określonej grupy podatników i nie powoduje przy tym poczucia dyskryminacji u pozostałych.

Sprawiedliwość podatkową można rozważać w ujęciach pionowym i poziomym. Idea sprawiedliwości poziomej łączy się ściśle z zasadami równości i powszechności opodatkowania, bywa też nazywana sprawiedliwością redystrybutywną. W aspekcie materialnym tak rozumiana sprawiedliwość podatkowa zawiera się w postulatcie ekwiwalencji i zdolności płatniczej.

Zgodnie z regułą ekwiwalencji świadczenia podatników na rzecz państwa powinny być ekwiwalentne do wartości przez nich otrzymywanych w postaci dóbr i usług świadczonych przez władze¹⁰. W odniesieniu do realizacji tej zasady w praktyce należy się odwołać do kryterium sprawiedliwości podatkowej jako ograniczenia swobody państwa w kształtowaniu konstrukcji podatku – w rozumieniu konieczności zastosowania go przy uwzględnieniu sytuacji faktycznej, w której znajduje się podatnik.

Zasada ta ma niebagatelne znaczenie w kontekście racjonalnego opodatkowania dochodów również z uwagi na to, że konstytucyjna regulacja materialnie ujmowanej sprawiedliwości podatkowej opiera się na trzech podstawach normatywnych. Wyznaczają je art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji RP, kreujące zasadę sprawiedliwości społecznej, a także zasady równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania.

Punktem wyjścia w rozważaniach nad normatywnym ujęciem sprawiedliwości w odniesieniu do zjawisk podatkowych jest zasada sprawiedliwości społecznej. Postulat sprawiedliwości podatkowej jako wyznacznik kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego jest bowiem przejawem i konsekwencją nakazu urzeczywistnienia sprawiedliwości społecznej¹¹. Tak uzasadniana sprawiedliwość podatkowa doznaje zaś wzmocnienia przez zasadę równości wobec prawa oraz znajduje egzemplifikację w treści zasady powszechności opodatkowania¹². Także w ujęciu konstytucyjnym sprawiedliwość podatkowa postrzegana jest więc przez wzgląd na wymóg zachowania równości wobec prawa. To z kolei implikuje pytanie o rozumienie nakazu równego traktowania w odniesieniu do uprawnień i obowiązków podatkowych¹³.

Z analizy orzecznictwa TK wynika, że nie jest on rozumiany jako wymóg dosłownej równości. Możliwe jest zatem różnicowanie obciążenia podatkowego, w szczególności w zależności od tego, kto jest podatnikiem, albo ze względu na to, jaka sytuacja faktyczna lub prawna jest przedmiotem opodatkowania. Istotne jest natomiast, aby kryterium tego różnicowania nie było dowolne, ale aby jego wybór był uzasadniony racjonalnie. W ocenie TK przesłanką równości wobec prawa jest bowiem spełnienie wymogu równego, ocenianego według jednakowej miary, traktowania wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną¹⁴. W związku z tym TK stwierdził, że zasada sprawiedliwości wymaga, aby „równych traktować równo”¹⁵.

Takie ujęcie sprawiedliwości samo w sobie nie przesądza jednak o kryterium oceny pozwalającym ustalić, czy w konkretnym wypadku, w odniesieniu do określonej regulacji podatkowej, wymóg równości wobec prawa rzeczywiście został spełniony. Istotne jest zatem wskazanie cechy decydującej o sprawiedliwości i równości opodatkowania.

TK nie rozstrzyga w swoim orzecznictwie istoty problemu sprawiedliwości podatkowej w jej wymiarze materialnym. Wprowadzenie regulacji dotyczących tego modelu w materialnym prawie podatkowym byłoby zatem uzupełnieniem braku unormowań. Jak można zauważyć, gdy analizuje się poglądy prezentowane przy rozpatrywaniu różnego rodzaju wątpliwości konstytucyjnych dotyczących kwestii z zakresu prawa podatkowego, TK koncentruje się na kontroli przestrzegania zasad przyzwoitej legislacji. W tym zakresie akcentuje on potrzebę zachowania odpowiedniego *vacatio legis* przy wprowadzaniu nowych regulacji podatkowych, a także podkreśla niedopuszczalność wprowadzania zmian do prawa podatkowego działających z mocą wsteczną, zwłaszcza gdy przekształcają one obowiązujące prawo na niekorzyść podatnika¹⁶. Problem kształtowania istoty sprawiedliwego podatku i ograniczenia tą drogą wszechwładzy państwa w nakładaniu powinności publicznoprawnych schodzi natomiast na dalszy plan. Sprawia to, że na podstawie analizy orzecznictwa TK formułowany jest nawet pogląd, że Trybunał w swojej praktyce orzeczniczej opiera się na domniemaniu prawidłowości rozstrzygnięć ustawodawcy, a tym samym honoruje swobodę państwa w kształtowaniu treści danin publicznych. Istotnym ograniczeniem tej wolności miałyby być zaś przestrzeganie zasad i wartości wynikających z Konstytucji RP, w szczególności reguł przyzwoitej legislacji¹⁷.

Warto zauważyć, że zasada sprawiedliwości podatkowej nie jest obecna *expressis verbis* w przepisach Konstytucji RP. Istnieje wprawdzie art. 84 tej ustawy, który jednak nie statuuje tej zasady wprost, stanowiąc, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, lecz nie wynika z tego przepisu nakaz równego obciążenia podatkowego wszystkich podatników.

3. METODY PRZECIWDZIAŁANIA UCHYLANIU SIĘ OD OPODATKOWANIA – SANKCJE PODATKOWE

Przede wszystkim należy zauważyć, że z sankcjami podatkowymi w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą mamy do czynienia szczególnie w podatku od towarów i usług. Sankcje nie mają charakteru świadczeń podatkowych, gdyż nie spełniają podstawowego warunku generalności (ogólności). Pogląd ten został sformułowany już w latach 70. ubiegłego wieku przez prof. Karola Ostrowskiego: „Każdy podmiot, należący do tej samej kategorii, oznaczonej przepisami prawno-podatkowymi, obowiązany jest do opłacania podatku w tych samych rozmiarach”¹⁸. Karna sankcja podatkowa nie spełnia warunku ogólności, gdyż zawiera nieuzasadniony racjami podatkowymi element indywidualizacji. Podatnik obciążony sankcjami nie płaci podatku w wysokości np. 23%, takiej jak pozostali obywatele (podatnicy), lecz znacznie wyższej. Jest to zatem odstępstwo od zasady równości opodatkowania i zasady sprawiedliwości podatkowej.

Warto podkreślić, że warunek ogólności jest zachowany w zwykłych sankcjach podatkowych (sankcjach administracyjno-podatkowych)¹⁹. Na uwagę zasługują zwłaszcza regulacje prawne w zakresie odpowiedzialności pełnomocnika za zaległości podatkowe w VAT mocodawcy, jak również w zakresie dodatkowego zobowiązania podatkowego.

3.1. Odpowiedzialność pełnomocnika za zaległości w VAT mocodawcy

Polega ona na obciążeniu pełnomocnika solidarną (wraz z zarejestrowanym podatnikiem VAT) odpowiedzialnością do kwoty 500 tys. zł za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, w przypadku gdy zgłoszenie rejestracyjne podatnika zostało złożone przez tego pełnomocnika. Dotyczy to zgłoszeń rejestracyjnych złożonych od dnia 1 stycznia 2017 r.²⁰ Ustawodawca przewidział też wyjątek, na podstawie art. 96 ust. 4c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. powyższa zasada nie znajdzie bowiem zastosowania, jeżeli powstanie zaległości podatkowej nie wiązało się z uczestnictwem w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

Odpowiedzialność pełnomocnika została również uregulowana w art. 117c Ordynacji podatkowej. Według tego przepisu pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług.

Zakres podmiotowy odpowiedzialności nie ogranicza się do kręgu profesjonalnych pełnomocników. Odpowiedzialność poniesie także np. członek rodziny czy też sąsiad, który zgłosił zgłoszenie rejestracyjne za podatnika. Dla odpowiedzialności nie ma też znaczenia, czy jest to pełnomocnictwo szczególne (we wskazanej sprawie podatkowej), czy ogólne (we wszystkich sprawach podatkowych). W związku z tym każdy pełnomocnik, który zgłosił zgłoszenie rejestracyjne podatnika, może ponieść odpowiedzialność niezależnie od kwalifikacji, rodzaju umocowania oraz sfery działania – prywatnej bądź zawodowej. Zaznaczyć też należy, że zakres podmiotowy art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie obejmuje pełnomocników, którzy zgłoszyli zgłoszenie rejestracyjne podatnika VAT zwolnionego. Nawet gdy zarejestrowany podatnik VAT zwolniony zrezygnuje ze zwolnienia lub utraci prawo do niego albo podejmie wykonywanie czynności opodatkowanych, solidarna odpowiedzialność nie pojawi się.

Istotę sankcji z art. 96 ust. 4b przywołanej ustawy można określić jako sankcję karną podatkową z uwagi na to, że jest to świadczenie pieniężne:

- 1) występujące w prawie podatkowym,
- 2) quasi-podatkowe, lecz nieodpowiadające definicji podatku i niemające cech konstrukcyjnych podatku,
- 3) stanowiące podwyżkę podatku w stosunku do stawek podstawowych,
- 4) mające charakter represyjny jak prawo karne,
- 5) występujące jako drugie zagrożenie tego rodzaju obok norm prawa karnego, choć stosowane według kryteriów

obiektywnych, bez orzekania o winie i według uproszczonych procedur prawno-administracyjnych zamiast procedur karnych.

Należy zauważyć, że *ratio legis* wprowadzenia analizowanego przepisu stanowiła potrzeba zapewnienia ochrony systemu podatkowego przed niekontrolowanymi operacjami finansowymi oraz potrzeba zwiększenia jego hermetyczności, zwłaszcza wobec – stosowanych jeszcze do niedawna na masową skalę – wyludzeń podatku od towarów i usług (tzw. karuzele vatowskie). Jest to więc zarówno funkcja prewencyjna tej sankcji, jak i funkcja represyjna.

Powstaje jednak pytanie zasadnicze, mianowicie czy materia prawa karnego może być zamieszczana w ustawie podatkowej. Warto sięgnąć do art. 217 Konstytucji RP, w którym jest wyraźne odwołanie do elementów konstrukcyjnych podatków (podmiot, przedmiot, stawka podatkowa, ulgi, umorzenia i zwolnienia), przez co elementy podatkowe nie mogą być nawet w ustawie kształtowane dowolnie. Karne sankcje podatkowe nie powinny w konsekwencji naruszać systemu źródeł prawa. W ustawach podatkowych, zgodnie z ich nazwami i wyznaczonym w ten sposób zakresem, nie powinny być normowane sprawy karne. Jest to podyktowane tym, że sankcje nie są podatkiem i nie są z nim związane, nie wyznaczają nawet przedmiotu opodatkowania. Podstawowe elementy konstrukcyjne podatku to: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe. Przedmiot opodatkowania to sytuacja faktyczna lub prawna, z którą prawo wiąże obowiązek podatkowy. Do takich sytuacji, z którymi prawo wiąże obowiązek podatkowy, należą: uzyskanie przychodu, uzyskanie dochodu, posiadanie nieruchomości, uzyskanie spadku itd. Takie elementy występują w zwykłych sankcjach administracyjno-podatkowych. W karnych sankcjach podatkowych określenie przedmiotu opodatkowania zastępuje wskazanie czynu powodującego ujemne konsekwencje dla podatnika. Jest to nałożenie obowiązku świadczenia „za karę”. Nie istnieje tu żaden „tytuł podatkowy” – przedmiot opodatkowania, lecz występują czyn i sankcja, co jest typowe dla prawa karnego. Możliwe zatem, że z systemowego punktu widzenia przepis art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. winien być umieszczony w przepisach ustawy karnej (ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny²¹ lub ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²²).

Nie zmienia to jednak – z uwagi choćby na rygorystyczność regulacji art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – pozytywnego wpływu wspomnianej normy na zapobieganie nadużyciom związanym z dotychczasowym brakiem odpowiednich „zabezpieczeń” w systemie podatkowym, dotyczących wyludzeń podatku VAT. Jednocześnie – w ramach konstruktywnej krytyki przyjętego rozwiązania – należy zauważyć, że w celu wystąpienia przesłanki zastosowania sankcji zgłoszenie rejestracyjne musi być złożone przez pełnomocnika. Jeżeli zatem zgłoszenia dokonuje podatnik (tj. jeśli podpis podatnika znajduje się na dokumencie zgłoszenia), wówczas pełnomocnik, choćby nawet doradzał podatnikowi przy tej czynności, nie ponosi odpowiedzialności określonej we wskazanych przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i Ordynacji podatkowej. Inną okolicznością zwalniającą pełnomocnika od odpowiedzialności solidarnej jest nieuczestniczenie w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu

odniesienia korzyści majątkowej. Ustawodawca nie wyjaśnił jednak, kiedy taki stan występuje. Nie określił, czy uczestnictwo w nierzetelnym rozliczeniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej dotyczy jedynie przypadków celowego zaniżenia przez podatnika podatku należnego lub kwoty zobowiązania podatkowego, zawyżenia podatku naliczonego, zwrotu lub kwoty do przeniesienia i przywłaszczenia podatku należnego pobranego w cenie, czy każdego wynikającego z błędu lub wątpliwości interpretacyjnych zaniżenia podatku należnego, kwoty zobowiązania podatkowego, zawyżenia podatku naliczonego, zwrotu lub kwoty do przeniesienia. Każdy z powyższych przypadków skutkuje odniesieniem korzyści majątkowej, której organ skarbowy może przypisać celowość.

Znaczenie na tym polu mają także przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²³. Szczególnie istotny jest tutaj art. 205, który stanowi, że w sytuacjach, o których mowa w art. 193-200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT. Przepis ten obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r. W art. 205 przywołanej dyrektywy jest mowa zarówno o przypadkach, gdy do zapłaty (rozliczenia) podatku jest zobowiązany dostawca (usługodawca), jak i o przypadkach, gdy obowiązek ten ciąży na nabywcy (usługobiorcy).

Prawodawca unijny nie wprowadził również ograniczeń podmiotowych instytucji odpowiedzialności solidarnej za zapłatę VAT. Do określenia osoby obciążonej odpowiedzialnością posłużono się sformulowaniem „osoba inna niż zobowiązana do zapłaty VAT”. Odpowiedzialnością można zatem objąć nie tylko drugą stronę transakcji, od której należy zapłacić (rozliczyć) VAT, ale i inną osobę, np. pełnomocnika. Jednocześnie dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera przepisu, który wykluczałby pełnomocnika podatnika z kręgu podmiotów mogących ponosić odpowiedzialność za czynności opisane w art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. lub art. 117c Ordynacji podatkowej.

Można zatem stwierdzić – na podstawie analizy wyżej powołanych przepisów dyrektywy 2006/112/WE – że na gruncie prawa podatkowego międzynarodowego zakres sankcji podatkowych jest ograniczony głównie zakazem dyskryminacji gwarantującym ochronę swobód wynikających z *aquis communautaire* (m.in. Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁴) oraz zasadą proporcjonalności. Prawo wtórne Unii Europejskiej nie ingeruje natomiast w dopuszczalny zakres sankcji podatkowych, głównie z uwagi na opcyjny charakter przepisu art. 205 wspomnianej dyrektywy. Dla ograniczenia zakresu sankcji podatkowych w podatkach pośrednich istotne znaczenie ma głównie zakaz naruszania neutralności podatku od towarów i usług. Dyrektywa 2006/112/WE przewiduje bowiem jedynie możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku VAT w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 193-200 (czyli transakcji, dla których podatnikiem jest nabywca) oraz art. 202-204 (dotyczących osoby powodującej, że towary przestają być objęte wybranymi procedurami celnymi, wystawiającej fakturę VAT z wykazaniem na niej podatkiem

VAT oraz podatników mających obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego).

3.2. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi rozwiązanie o charakterze sankcyjnym i zostało wprowadzone (ponownie) do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z dniem 1 stycznia 2017 r.²⁵ w wysokości odpowiadającej 30% kwoty nieprawidłowości albo w przypadku ciężkich czynów związanych z odliczeniem podatku naliczonego – 100% kwoty nieuprawnionego podatku naliczonego. Sankcja w wysokości 30% może zostać zmniejszona do 20% wysokości dodatkowego zobowiązania, w przypadku gdy po zakończeniu kontroli podatkowej albo w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego wystąpią dwie okoliczności, mianowicie:

- 1) podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą wszystkie stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu;
- 2) podatnik złożył deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego.

Podwyższona stawka sankcji (100%) ma zastosowanie w przypadku, gdy zawyżona kwota podatku naliczonego wykazana przez podatnika w deklaracji podatkowej wynika z faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący, stwierdzających czynności, które nie wystąpiły, czy też podających kwoty niezgodne z rzeczywistością i potwierdzających czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²⁶ (np. czynności pozorne, mające na celu obejście przepisów).

Przed wszystkim dodatkowe zobowiązanie podatkowe, mimo że określone w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., niewątpliwie nie ma cech podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej, który jest pobierany w związku z każdą kolejną czynnością na etapie sprzedaży, jest przenoszony na końcowego konsumenta, a jego kwota jest proporcjonalna do ceny dostarczonych towarów lub usług.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w postanowieniu z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie Ceramika Paradyż²⁷, w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi o zgodność polskich przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym z VI dyrektywą²⁸, wyraził pogląd (pkt 24), że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, takie jak to przewidziane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., nie stanowi podatku, lecz sankcję, jeśli jest ono nakładane w związku z nieprawidłową deklaracją na podatek VAT. Wynika z tego, że także TSUE uznał, że złożenie deklaracji VAT z zaniżonym podatkiem lub zawyżonym zwrotem podatku nie jest zdarzeniem rodzącym obowiązek podatkowy, który mógłby się przekształcić w zobowiązanie podatkowe o charakterze podatku, a jest jedynie zdarzeniem stanowiącym podstawę wymiaru sankcji (kary) za nierzetelne zadeklarowanie podatku. Finansowe obciążenie podatnika za samo nierzetelne deklarowanie podatku nie jest żadnym podatkiem, a dyscyplinującą i mającą działać prewencyjnie sankcją (karą) za uchylanie się od opodatkowania lub próbę wyludzenia środków pieniężnych od Skarbu Państwa (delikt administracyjny).

W doktrynie prawa podatkowego wyrażane są także poglądy, że w istocie dodatkowe zobowiązanie podatkowe można zaliczyć do karnych sankcji podatkowych, ponieważ nie odpowiada ono definicji podatku i nie ma cech konstrukcyjnych podatku, stanowi indywidualną podwyżkę podatku w stosunku do powszechnych stawek podatkowych i ma charakter represyjny, czyli karny²⁹.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie zostało – w myśl regulacji obowiązujących od dnia 1 stycznia 2017 r. – uznane za podatek, gdyż sprzeciwia się temu również art. 84 Konstytucji RP, wyrażający (przez nałożenie na każdego obywatela obowiązku ponoszenia podatków) zasadę powszechności opodatkowania będącą odzwierciedleniem zasady sprawiedliwości podatkowej. Stwierdzenie bowiem na podstawie orzeczeń TK, że obciążenie z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego za nierzetelne deklarowanie podatku – jako sankcja administracyjna – nie dotyczy osób fizycznych, czyni wyłom w powszechności obciążania tym świadczeniem podatników VAT za nierzetelne deklarowanie podatku, co wyklucza uznanie tegoż świadczenia za podatek, gdyż w przeciwnym razie wyłączenie z kręgu podatników tegoż „podatku” osób fizycznych byłoby sprzeczne z zasadą wyrażoną w tym przepisie Konstytucji RP. Wyłączenie to nastąpiło natomiast z uwagi na charakter tegoż świadczenia, będącego sankcją administracyjną, której nie można kumulować z sankcją karną grożącą za ten sam czyn spełniający znamiona wykroczenia lub nawet przestępstwa. Przyjęcie zatem, że sankcja administracyjna, nazwana dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, z tytułu czynu polegającego na nierzetelnym deklarowaniu przez podatnika jego zobowiązania podatkowego (kwoty zwrotu podatku) jest podatkiem, oznaczałoby opodatkowanie czynu mającego znamiona czynu zabronionego (wykroczenia lub przestępstwa skarbowego) w rozumieniu przepisów karnych.

Istota ekonomiczna podatku polega, w najszerszym ujęciu, na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów³⁰. Inne jest zatem źródło powstania należności wynikającej z daniny publicznej, jaką jest podatek, a inne kary administracyjnej, której nałożenie na dany podmiot nie jest pochodną jego działalności gospodarczej, lecz popełnionego przez niego deliktu administracyjnego. Administracyjne kary pieniężne ze swej istoty nie powinny realizować celów fiskalnych państwa. Wpływów z kar nie można uznać za daninę publiczną sensu stricto, gdyż w zamierzeniu państwa nie powinny one służyć do jego finansowania, chyba że założy się chęć utrzymania się państwa z niegodziwości obywateli³¹.

Jeśli przeniesie się te rozważania na grunt praktyczny, należy więc stwierdzić, że tym samym niezapłacenie w terminie sankcji administracyjnej, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej, a co za tym idzie – nie może być na podstawie art. 107 § 1 i nast. tej ustawy przedmiotem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie.

4. METODOLOGIA STOSOWANIA KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

W celu ujednoznacznienia przypadków, w których znajduje zastosowanie art. 119a § 1-7 Ordynacji podatkowej,

należy zauważyć, że z treści art. 119a § 1 tej ustawy wynika, iż dotyczy on wyłącznie czynności, nie zaś zaniechań podatnika. Stąd też należałoby uznać za niesłuszne stanowisko NSA wyrażone w wyroku z dnia 19 grudnia 2019 r., zgodnie z którym: „Organ wystarczająco wyjaśnił, że wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę, a następnie jej wynajęcie spółce z ograniczoną odpowiedzialnością powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy może zostać podjęte wyłącznie lub przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1 O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] Na uwagę zasługuje to, że Wnioskodawca, który zamierza dokonać przekształcenia w spółkę kapitałową, planuje dalsze wykorzystywanie hali produkcyjnej w działalności gospodarczej nowo powstałej spółki kapitałowej, która będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość czynszu uiszczanego na rzecz Wnioskodawcy. Z zaskarżonego do sądu postanowienia wynika, w czym organ upatruje korzyści podatkowej i zapatrywanie organu w tym względzie jest obiektywnie uzasadnione. Z postanowienia wynika też stanowisko organu, że tak uzyskana korzyść podatkowa może być sprzeczna z celem i przedmiotem art. 16a ust. 1 i art. 16i ust. 1 u.p.d.o.p.³²”³³.

Orzeczenie to wpisuje się bowiem w nurt polegający na uznawaniu w zasadzie każdego zachowania podatnika będącego przedsiębiorcą – i polegającego na dążeniu do zmniejszenia obciążeń podatkowych – za podlegające klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zdaniem autora jest to efekt niewłaściwej interpretacji wspomnianego art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej („Czynność nie skutkuje [...]”), ponieważ w omawianym orzeczeniu jest mowa o zaniechaniu określonej działalności, powyższy przepis dotyczy zaś – także wyżej przywołanego – znamienia w postaci czynności, która ma nie skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej. Zdaniem autora na pozytywną uwagę zasługuje jednak stwierdzenie z uzasadnienia cytowanego wyroku NSA, że organ podatkowy powinien wskazać konkretny przepis, z którym korzyść podatkowa byłaby sprzeczna. Należy zatem wskazać przepis, który podatnik zamierzał „obejść”. Ponieważ w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej wyraźnie jest mowa o „przedmiocie i celu przepisu ustawy podatkowej”, to zdaniem NSA nie chodzi tu o jakieś ogólnikowe stwierdzenia, lecz o podanie konkretnej regulacji, z którą korzyść stałaby w sprzeczności. Nie można bowiem tracić z pola widzenia tego, że skoro korzyść ma naruszać „przedmiot i cel” przepisu ustawy podatkowej, to aby rozważać i ewentualnie sprecyzować ten „przedmiot i cel” – najpierw należy wskazać konkretny przepis, bo chodzi o przedmiot i cel „przepisu” ustawy podatkowej, a nie o przedmiot i cel ustawy jako takiej. Na poziomie oceny, czy występuje „uzasadnione przypuszczenie” (art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej) unikania opodatkowania, organ powinien swoje „uzasadnione przypuszczenie” ukiepunkować przez wskazanie konkretnego przepisu ustawy podatkowej, z którym korzyść podatkowa jego zdaniem przypuszczalnie jest sprzeczna.

Należy zauważyć, że przyjęcie w powołanym wyżej przepisie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej błędnej terminologii – w świetle definicji unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania sformułowanej przez J. Głuchowskiego,

polegające na niewłaściwym (zdaniem autora) użyciu określenia „unikanie opodatkowania” zamiast „uchylanie się od opodatkowania”, ma negatywne konsekwencje także w postaci odmawiania wydania interpretacji indywidualnych w sprawach podatkowych. Powodem takich odmów jest przede wszystkim uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, o którym mowa w art. 14b § 5b tej ustawy, co implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub wydania odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ewentualna ocena możliwości zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, dokonana w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej, nie stanowi przy tym decyzji podatkowej, może natomiast zostać potwierdzona w postępowaniu podatkowym, po zbadaniu przesłanek i wyłączeń odpowiedzialności podatkowej, wynikających z całości odpowiednich przepisów normujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Co więcej – jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 5 listopada 2019 r.³⁴ – wprowadzenie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej oznacza, że każdy wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji powinien być w pierwszej kolejności zbadany przez organ interpretujący pod kątem dopuszczalności wydania interpretacji z uwagi na możliwość wydania w odniesieniu do elementów stanu faktycznego lub zdarzenia prawnego decyzji z art. 119a tej ustawy. Oznacza to z kolei, że organ interpretujący, jeśli odmawia wydania interpretacji, musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wyczuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a przywołanej ustawy. Warunkiem odmowy wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej na podstawie postanowienia art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, opisanych we wniosku o wydanie interpretacji, może zaistnieć przesłanka wydania decyzji na podstawie art. 119a tej ustawy.

Powyższe dowodzi negatywnego skutku ogólnikowego i błędnego sformułowania przepisu art. 119 Ordynacji podatkowej w postaci niemożliwości wydania interpretacji indywidualnej z uwagi na wskazane wyżej obostrzenia dotyczące dopuszczalności jej wydania. W tym kontekście trzeba też zauważyć, że organ interpretujący – przed dokonaniem oceny wniosku pod kątem możliwości wydania względem elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego decyzji na podstawie art. 119a wspomnianej ustawy – nie ma obowiązku zbadania, czy nie zachodzą przesłanki określone w art. 119b tej ustawy, wyłączające uznanie czynności za dokonaną w celu unikania opodatkowania z uwagi na wartość korzyści.

Postępowanie o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego charakteryzuje się tym, że organ nie czyni żadnych własnych ustaleń co do stanu faktycznego. Opiera

się wyłącznie na opisie przedstawionym przez składającego wnioski o wydanie interpretacji. Wydający interpretację organ nie może prowadzić postępowania wyjaśniającego, zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego sprawy. Nie bada i nie szuka potwierdzenia podanych we wniosku okoliczności. Nie sprawdza też ich wiarygodności i nie gromadzi materiału dowodowego. To art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej nakłada na składającego wnioski obowiązek przedstawienia stanu faktycznego sprawy. Jedynym możliwym działaniem organu – w razie uznania podanych danych za niewystarczające do zajęcia stanowiska – jest wezwanie do uzupełnienia wniosku na podstawie art. 169 § 1 ww. ustawy zgodnie z regulacją art. 14h. Organ nie może zmieniać stanu faktycznego podanego we wniosku, dlatego też jego rzetelne przedstawienie przez wnioskującego leży w jego interesie.

Należy jednak zauważyć, że dominującą linią orzecznictwa sądów administracyjnych w kwestii wpływu przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest wyżej wskazana, tj. opierająca się na zasadzie, iż uzasadnione przypuszczenie (na podstawie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej) możliwości zastosowania przepisu art. 119a § 1 tej ustawy, normującego zasadę odpowiedzialności podatkowej w zakresie regulacji prawnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jest wystarczające do odmowy wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Tak też stwierdził NSA w wyroku z dnia 21 marca 2018 r.³⁵

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Za podstawową należy uznać zasadę wyrażoną przez NSA oz. w Gdańsku w wyroku z dnia 31 stycznia 2002 r., powołanym w początkowej części rozważań. Nie dotyczy ona jednak podatników nieuczciwych, uchylających się od regulowania zobowiązań podatkowych, a zwłaszcza stosujących przestępcze metody działania prowadzące w konsekwencji m.in. do wyłudzeń podatku od towarów i usług. Proceder ten bowiem przyniósł Skarbowi Państwa straty w wysokości szacowanej na 250-260 mld zł w kilkunastu minionych latach. W związku z powyższym musi się pojawić refleksja odnośnie do zarówno poprawy jakości obowiązującego prawa w zakresie zwrotów podatku od towarów i usług, jak i restrykcyjności sankcji z tytułu naruszenia prawa podatkowego.

Przeprowadzona wyżej analiza porównawcza tych sankcji, zwłaszcza w kontekście ich wysokości w stosunku do kwoty zobowiązania podatkowego, świadczy zdaniem autora o poważnym charakterze dolegliwości z tytułu uchylania się od opodatkowania lub podobnych działań pozaprawnych. Ich istota nie stoi w sprzeczności z zasadą *non bis in idem*, jako że wprawdzie stanowią one dolegliwość ekonomiczną, to jednak są przedmiotem regulacji ustawy podatkowej. Nie są one sprzeczne także z zasadą sprawiedliwości podatkowej, rozumianej jako wyznacznik kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego. Jest to bowiem przejawem i konsekwencją nakazu urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej oraz zasady równości wobec prawa. Także w ujęciu konstytucyjnym sprawiedliwość podatkowa jest więc postrzegana przez wzgląd na wymóg zachowania równości wobec prawa.

Jednakże analiza treści przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania dowodzi, że mamy do

czynienia nie tylko z błędnym określeniem użytym w treści art. 119 Ordynacji podatkowej („unikanie” zamiast „uchylanie się”), ale również z faktycznym uniemożliwieniem podatnikowi wydania interpretacji indywidualnej, co miałyby być podyktowane możliwością wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania. Ta ostatnia okoliczność musi być przedmiotem badania przez organ interpretacyjny, co generuje kolejne koszty i opóźnia postępowanie o wydanie interpretacji indywidualnej, jak również opinii zabezpieczającej. Jako postulat *de lege ferenda* należałoby zatem sformułować zalecenie zmiany obowiązujących przepisów przez zastąpienie wyrazu „unikanie” określeniem „uchylanie się”, co pozwoliłoby także urzeczywistnić trafną i racjonalną definicję sformułowaną przez J. Gluchowskiego.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ³ Zob. J. Gluchowski, *Oazy podatkowe w świetle patriotyzmu i rodzimych realiów*, w: *Etyka, sprawiedliwość i racjonalność w dorobku nauki o finansach w latach 1918-2018*, J. Ostaszewski, M. Wrzesiński (red.), Warszawa 2018, s. 113 i nast.
- ⁴ J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 158-159.
- ⁵ E. Kirchler, *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge 2007, s. 99. Zob. także: M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, Rzeszów 2013, s. 90.
- ⁶ J. Alm, B. Torgler, *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*, „Journal of Economic Psychology” 2006, vol. 27, s. 228.
- ⁷ I SA/Gd 771/01, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F96F55FF5>, dostęp: 6.07.2022.
- ⁸ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993, s. 65-66. Por. M. Pasternak-Malicka, dz. cyt., s. 88.
- ⁹ J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 171.
- ¹⁰ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 28.
- ¹¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU 5/1999, poz. 95.
- ¹² Por. wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU 6A/2002, poz. 83.
- ¹³ Por. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 24.
- ¹⁴ Por. wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, OTK ZU 1/2001, poz. 2.
- ¹⁵ Por. wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98, dok. cyt.
- ¹⁶ Zob. orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, cz. I, poz. 10.
- ¹⁷ Por. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 38. Por. także orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, OTK 1995, cz. I, poz. 2 oraz wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU 1/1999, poz. 1.
- ¹⁸ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 144.
- ¹⁹ H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Warszawa 1997, s. 7.
- ²⁰ Art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.) dodany przez art. 1 pkt 10 lit. b ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024, dalej: ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r.).
- ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.
- ²² Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- ²³ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.

- ²⁴ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- ²⁵ Rozdział 5 „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe” ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodany przez art. 1 pkt 21 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r.
- ²⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- ²⁷ Postanowienie w sprawie C-168/06 Ceramika Paradyż sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2007:139, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60918&pageIndex=0&doclang=pl>, dostęp: 6.07.2022.
- ²⁸ Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23. Została ona zastąpiona przez dyrektywę 2006/112/WE.
- ²⁹ H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3, s. 23.
- ³⁰ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 20.
- ³¹ M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 147.
- ³² II FSK 148/18, LEX nr 2774212.
- ³³ Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm. – przyp. red.
- ³⁴ II FSK 3751/17, LEX nr 2743285.
- ³⁵ II FSK 3820/17, LEX nr 2478358.

Bibliografia

Literatura

- Alm J., Torgler B., *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*, „Journal of Economic Psychology” 2006, vol. 27.
- Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3.
- Dzwonkowski H., *Sankcje podatkowe*, Warszawa 1997.
- Gluchowski J., *Oazy podatkowe w świetle patriotyzmu i rodzimych realiów*, w: *Etyka, sprawiedliwość i racjonalność w dorobku nauki o finansach w latach 1918-2018*, J. Ostaszewski, M. Wrzesiński (red.), Warszawa 2018.
- Gluchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Kirchler E., *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge 2007.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Pasternak-Malicka M., *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, Rzeszów 2013.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Warszawa 1993.
- Szolno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.
- Wincenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145

- z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Orzecznictwo
- Orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, OTK 1995, cz. I, poz. 2.
- Orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994, cz. I, poz. 10.
- Postanowienie TSUE z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-168/06 Ceramika Paradyż sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2007:139, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60918&pageIndex=0&doclang=pl>, dostęp: 6.07.2022.
- Wyrok NSA oz. w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F96F55FF5>, dostęp: 6.07.2022.
- Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2019 r., II FSK 3751/17, LEX nr 2743285.
- Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2019 r., II FSK 148/18, LEX nr 2774212.
- Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., II FSK 3820/17, LEX nr 2478358.
- Wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU 1/1999, poz. 1.
- Wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU 5/1999, poz. 95.
- Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, OTK ZU 1/2001, poz. 2.
- Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU 6A/2002, poz. 83.