

Czy potrzebna nam sprawiedliwość podatkowa? Krytyczna analiza pojęcia sprawiedliwości podatkowej na przykładzie odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

Do we need tax justice? A critical analysis of the concept of tax justice on example of the refusal of the right of deduction in VAT

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Master
Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

Któż może odrzucić ideę sprawiedliwości? Pierwsze pytanie brzmi jednak: na czym ona polega? Sprawiedliwości podatkowej nadaje się różne znaczenia – głównie co do rozdziału ciężaru podatkowego między podmioty podatkowe oraz co do związania organów podatkowych treścią podatkowego stanu faktycznego. Przedmiotem analizy jest wykonalność tych postulatów na przykładzie przesłanek zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT¹. Choć wypływają one z postulatów sprawiedliwości podatkowej, to w praktyce stanowią dla podmiotów podatkowych „dowód diabelski” i nakładają na nie nieproporcjonalne obowiązki. Z tej perspektywy być może lepiej porzucić to, co słuszne, na rzecz tego, co możliwe, a w konsekwencji zaakceptować pewne odstępstwa od ortodoksyjnie pojmowanej sprawiedliwości.

Słowa kluczowe: sprawiedliwość podatkowa, prawo do odliczenia podatku naliczonego, należyta staranność.

Abstract

How can reject the idea of justice? The first question, however, relates to its content: what does it mean exactly? The tax justice is understood in different ways – mainly referring either to the distribution of tax burden among the taxpayers, or to the binding effect of legally defined chargeable event upon the tax authorities. The analysis concerns the feasibility of the requirements resulting from these ideas on example of the refusal of the right of deduction in VAT. Although the conditions for such refusal derive from the notion of tax justice, in practice they result in disproportionate burden imposed on taxable persons. Taking this into account, perhaps it is advisable to forsake what is just in favour of what is feasible and, hence, accept some deviations from the fundamentally understood tax justice.

Keywords: tax justice, right of deduction, due diligence.

*Dobry generał nie tylko widzi drogę do zwycięstwa,
lecz także wie, kiedy zwycięstwo jest niemożliwe.*

Polibiusz

1. WPROWADZENIE

Podjęcie tematu znajduje uzasadnienie w tym, że odpowiedź na zadane pytanie wydaje się oczywista. Pragnienie sprawiedliwości jest jedną z podstawowych potrzeb, które towarzyszą ludzkości niezależnie od miejsca i czasu². Nie oznacza to, że nie ma jednostek, które wartość tę odrzucają – nie jest to jednak postawa powszechna. Częstszą reakcją jest próba modyfikacji treści tego pojęcia, tak aby realizowa-

ła wartości lub interesy uznawane za istotne przez daną osobę lub grupę osób. Umożliwia to bowiem wykorzystanie społecznej afirmacji sprawiedliwości jako takiej do zdobywania społecznego poparcia dla określonych postulatów (zob. np. dyskusja w sprawie sprawiedliwości społecznej). Oznacza to, że stosunkowo powszechny konsens co do potrzeby sprawiedliwości współistnieje z dysensem co do treści tego pojęcia. Uzasadnia to potrzebę krytycznej refleksji: czy aby

na pewno to, co w danym miejscu i czasie jest postulowane (względnie przyjmowane) jako sprawiedliwe, faktycznie odpowiada potrzebom społeczeństwa?

Odpowiedź na przedstawione pytanie ma fundamentalne znaczenie dla prawa. W założeniu sprawiedliwość stanowi bowiem ideał, który powinien być przez nie urzeczywistniony (choć relacja między sprawiedliwością a prawem była różnie pojmowana w toku dziejów). W konsekwencji zgodność prawa ze sprawiedliwością podlega ocenie (*summum ius, summa iniuria*), która może uzasadnić korektę stanu normatywnego, w tym nawet odejście od stosowania litery prawa (*lex iniustissima non est lex*). Pojęcie sprawiedliwości nie tylko może oddziaływać na system prawny bezpośrednio jako należąca do niego norma, lecz przede wszystkim pośrednio jako element kultury prawnej, która w mniej lub bardziej uświadomiony przez społeczeństwo sposób kształtuje zachodzące w nim zjawisko prawne³. Oznacza to, że treść pojęcia (poczucie) sprawiedliwości wpływa na cały system prawny, zarówno na sposób jego stanowienia (głównie przez oddziaływanie na zakres normowanych zagadnień i aksjologię przyjmowanych rozwiązań), jak i na sposób jego stosowania (np. przez przyjęte zasady czy dyrektywy wykładni, jak też treść uznawanej aksjologii). Jest zatem fundamentem, z którego wyrasta zjawisko prawne.

Podkreślić należy, że prawo jako niezbędny korelat społeczeństwa (*ubi societas ibi ius*) nie stanowi celu samego w sobie, lecz jedynie instrument, za pomocą którego owo społeczeństwo rozstrzyga problemy społeczne podlegające jurdykacji (których zakres podlega zmianom w czasie i przestrzeni)⁴. Uwagę o utylitarnym charakterze prawa zestawiać należy z obserwacją, że prawo jest jedynie wytworem kultury (a więc stanowi byt co najwyżej abstrakcyjny), a to wytycza granice jego oddziaływania. Norma prawna, ze względu na swój abstrakcyjny charakter (sfera *sollen*), nie ma żadnej samodzielnej mocy sprawczej. Jej realizacja, tj. oddziaływanie na rzeczywistość (sfera *sein*), wymaga czynu (działania lub zaniechania) adresata. Ten wysiłek związany z realizacją dyspozycji normy prawnej (tym większy, im większy jest rozdźwięk między rzeczywistością a dyspozycją normy prawnej) stanowi jej koszt regulacyjny, który porównywać należy z korzyścią społeczną odnoszoną z wykonania tej normy. Może się okazać, że ten koszt jest niewspółmierny do ogółu korzyści społecznych wynikających z danej regulacji (dlatego mówi się, że każda nowa ustawa jest zła, bo nierozzerwalnie wiąże się z dodatkowym kosztem regulacyjnym związanym z jej wdrożeniem). Na tym pozaprawnym tle zidentyfikować można te instytucje prawne, które wymagają derogacji (zastąpienia nową instytucją) lub nawet abrogacji (całkowitego usunięcia z systemu prawnego), chociaż z czysto prawnego punktu widzenia pozostają bez zarzutu⁵.

W świetle powyższego należy poddać pod rozważenie, czy sprawiedliwość podatkowa (tak jak jest współcześnie rozumiana) nie generuje (przez sposób, w jaki oddziałuje na system prawa podatkowego) kosztów regulacyjnych niewspółmiernych do rezultatów (mniej lub bardziej skutecznej ochrony praw podmiotowych lub nawet słuszych interesów podmiotów podatkowych). Podkreślić bowiem trzeba, że prawo finansowe stanowi jedynie narzędzie rozdziału kosztów wykonania zadań publicznych między interesariuszy. Być

może skuteczna i społecznie akceptowalna realizacja tej funkcji wymaga innego podejścia niż to, które wyłania się ze współcześnie formułowanych koncepcji sprawiedliwości podatkowej.

Przedstawiony problem badawczy, o charakterze podstawowym, jest wielopłaszczyznowy i wymaga dogłębnych analiz. Niniejszy esej z oczywistych względów nie może go wyczerpywać, może jednak stanowić przyczynek do dyskusji dzięki zarysowi podstawowych kwestii, na które zwrócić należy uwagę w przypadku krytycznej analizy współczesnej koncepcji sprawiedliwości podatkowej.

2. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA

2.1. Założenia teoretyczne

O ile przyjmuje się, że sprawiedliwość wymaga oddania każdemu jego prawa (*ius suum cuique tribuere*), o tyle dyskusyjne już jest komu i jakie prawo powinno przysługiwać. Na skutek toczony w tej kwestii dyskusji pojęcie sprawiedliwości podatkowej współcześnie ma w istocie charakter wielopłaszczyznowy i odnosi się do różnych zagadnień (nie tylko równości i powszechności opodatkowania). Poniżej przedstawiono ich ogólną charakterystykę⁶.

Płaszczyzna materialna (społecznoekonomiczna), której znaczenie prawne może być różne⁷, wiąże się przede wszystkim z zasadą zdolności płatniczej rozumianej jako ekonomiczna zdolność danego podmiotu do poniesienia ciężaru podatkowego (tj. uczestnictwa w finansowaniu usług publicznych świadczonych na rzecz ogółu społeczeństwa jako takiego⁸). Zdolność ta uzasadnia, a zdaniem niektórych warunkuje, nałożenie daniny publicznej (*causa impositionis* wedle teorii Benvenuto Griziottiego⁹). Z płaszczyzną tą wiąże się koncepcja trójstronnego stosunku podatkowego (nie: prawno-podatkowego), akcentującego wzajemne relacje ogółu interesariuszy w kontekście równości i powszechności opodatkowania (co w pewien sposób odpowiada koncepcji sprawiedliwości dystrybutywnej, zorientowanej na równość interesariuszy). Sprawiedliwość podatkowa w tym ujęciu odnosi się do sposobu rozdziału ciężaru podatkowego między interesariuszy zarówno w aspekcie pionowym (tj. tak, aby podmioty wykazujące różną zdolność płatniczą ponosiły różny ciężar podatkowy), jak i poziomym (tj. tak, aby podmioty wykazujące taką samą zdolność płatniczą ponosiły taki sam ciężar podatkowy)¹⁰. Antytezą tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej jest z jednej strony tzw. jazda na gapę (ang. *free-ride*), czyli sytuacja, w której dany interesariusz nie partycypuje w finansowaniu realizacji zadań publicznych w stopniu adekwatnym do swojej zdolności płatniczej, a w konsekwencji odnosi nieuzasadnione korzyści kosztem innych podatników¹¹; z drugiej strony przeciwieństwem tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej byłaby próba nałożenia daniny w braku zdolności płatniczej danego podmiotu (nadmierny fiskalizm, opodatkowanie o charakterze konfiskaty itd.).

Płaszczyzna formalna (materialnoprawna i formalnoprawna) wiąże się przede wszystkim z zasadą podatkowego stanu faktycznego, czyli prawnie zdefiniowanego zdarzenia determinującego samo powstanie, jak i zakres obowiązku podatkowego (*Steuertatbestand* wedle teorii Alberta Hensela¹²). Z tą płaszczyzną wiąże się koncepcja dwustronnego stosunku

prawno-podatkowego, akcentującego relację między organami władzy publicznej a zindywidualizowanym interesariuszem (co w pewien sposób odpowiada koncepcji sprawiedliwości indywidualistycznej zorientowanej na wolność interesariuszy). Sprawiedliwość podatkowa w tym ujęciu odnosi się do sposobu nałożenia (wyłącznie w drodze ustawy podatkowej określającej wyczerpująco elementy podatkowego stanu faktycznego oraz związany z jego zaistnieniem ciężar podatkowy¹³), wymiaru (ze wspomnianej ustawy podatkowej wynikać ma jedna i jedyna kwota podatku do zapłaty¹⁴) oraz poboru (wspomniana ustawa podatkowa zastępować ma w zobowiązaniu podatkowym wolę stron, nie mogą one zatem swobodnie dysponować kwotą podatku do zapłaty¹⁵) podatków, przy czym każdej z tych kwestii mogą towarzyszyć określone gwarancje prawne (np. udział interesariuszy w ramach ciał ustawodawczych czy komisji wymiarowych¹⁶). Antytezą tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej jest z jednej strony samowola organów władzy publicznej zarówno w stanowieniu, jak i w stosowaniu prawa podatkowego, z drugiej zaś przede wszystkim uchylanie się od opodatkowania przez podatników (brak zapłaty podatku mimo zrealizowania podatkowego stanu faktycznego).

Sprawiedliwość podatkowa stanowi nie regułę, lecz zasadę realizowaną w mniejszym lub większym stopniu – można zatem znaleźć dla niej wyjątki. W odniesieniu do płaszczyzny materialnej mówi się np. o instrumentalizacji opodatkowania, w której ramach zamiast oprzeć wymiar ciężaru podatkowego na samej zdolności płatniczej danego podmiotu, manipuluje się nim i tworzy pozytywne lub negatywne bodźce finansowe stosownie do prowadzonej polityki. W odniesieniu do płaszczyzny formalnej wskazać należy w szczególności na zjawisko ekonomizacji prawa podatkowego, która niejednokrotnie odbiera mu przymiot jednoznaczności¹⁷ – to zaś osłabia praktyczne znaczenie ustawy podatkowej i otwiera szerokie pole do mniej lub bardziej arbitralnych działań organów podatkowych i sądów orzekających w sprawach podatkowych¹⁸. Warto odnotować, że przedstawione płaszczyzny mogą w praktyce stanowić przeciwstawne wektory oddziałujące na system podatkowy (uzasadniona materialnie walka z unikaniem opodatkowania a uzasadniona formalnie pewność prawa). Z tych powodów mówi się, że prawo podatkowe już od dziesięcioleci znajduje się w pogłębiającym się kryzysie¹⁹.

2.2. Przykład odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

Konstrukcja podatku od wartości dodanej (VAT) zakłada, że „każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług [podatek należny – przyp. B.G.], po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów [podatek naliczony – przyp. B.G.]”²⁰. W ten sposób efektywnie opodatkowana powinna być tylko wartość dodana w danej fazie obrotu, co w konsekwencji umożliwiać powinno opodatkowanie całkowitej wartości danego towaru lub usługi (ich konsumpcji) bez względu na liczbę faz obrotu (opodatkowanie zależne od liczby faz obrotu było podstawową wadą wcześniejszego podatku obrotowego brutto – tzw. podatku kaskadowego²¹). Unettowienie podatku obrotowego przybiera

normatywną postać prawa do odliczenia podatku naliczonego, które przysługuje, jeżeli nabywane przez podatnika towar lub usługa są wykorzystywane do dalszych czynności podlegających opodatkowaniu, i tylko w takim zakresie, w jakim nabywane towar lub usługa są wykorzystywane na takie potrzeby opodatkowania, oznacza to, że w odpowiednim zakresie doszło do konsumpcji, która uzasadnia poniesienie ciężaru podatkowego²². Jeżeli bowiem nabywane towar lub usługa nie są wykorzystywane na potrzeby dalszego obrotu podlegającego opodatkowaniu, oznacza to, że w odpowiednim zakresie doszło do konsumpcji, która uzasadnia poniesienie ciężaru podatkowego²³.

Podstawową wadą opisanej wyżej konstrukcji jest fakt, że jeden podatnik od kwoty podatku należnego na rzecz Skarbu Państwa ma prawo odliczyć kwotę podatku naliczonego mu przez innego podatnika, chociaż wcale nie ma gwarancji, że ten drugi podatnik zapłacił ten podatek na rzecz Skarbu Państwa. Naturalną konsekwencją takiej możliwości jest występowanie oszustw dokonywanych metodą tzw. znikającego podatnika, w których ramach jeden podatnik pomniejsza swoje zobowiązanie podatkowe o kwoty podatku, które zostały mu naliczone, lecz nie zostały wpłacone do Skarbu Państwa przez drugiego podatnika, który z kolei znika, zanim organy podatkowe zdążą podjąć jakiegokolwiek czynności. Z wykorzystaniem tego mechanizmu w połączeniu z zasadami opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych zaczęto przeprowadzać oszustwa karuzelowe, w których wyniku Skarb Państwa nie tylko nie dostawał, lecz zwracał (jednemu podatnikowi) podatek, który nigdy nie został mu zapłacony (przez innego podatnika w związku z jedną z wcześniejszych faz obrotu)²⁴.

Ze względu na brak możliwości w przedstawionej sytuacji skierowania egzekucji zaistniałego uszczuplenia podatkowego do tego podatnika, który nie wpłacił daniny do Skarbu Państwa (gdyż podatnik ten zniknął), zaczęto kierować tę egzekucję do innych podatników uczestniczących w łańcuchu transakcji, w których pojawił się znikający podatnik – właśnie poprzez mechanizm kwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego (w wyniku czego to oni, a nie Skarb Państwa, ponosili ciężar ekonomiczny niezapłaconego podatku). Powoływano się przy tym np. na bezwzględną nieważność oszukańczych transakcji bez brania pod uwagę świadomości podatnika co do takiego ich charakteru.

W obliczu wątpliwości co do zgodności z prawem takich działań w „sukurs” podatnikom przyszedł Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), który w swojej judykaturze określił warunki, które muszą zostać spełnione, aby móc odmówić podatnikowi prawa do odliczenia. Podatnikowi można odmówić tego prawa jedynie wtedy, gdy wiedział lub przy dochowaniu należytej staranności powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot na wcześniejszym etapie obrotu – w takim wypadku uważa się go za uczestnika oszustwa²⁵.

Prima facie przedstawiona reguła odpowiada zasadom sprawiedliwości podatkowej. Z jednej strony bronić ma bowiem podatników, którzy nieświadomie wzięli udział w oszukańczym łańcuchu transakcji (chroni ich prawa podmiotowe przed samowolą organów podatkowych²⁶), z drugiej zaś umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności podatkowej tych podatników, którzy świadomie lub przez swoje niedbalstwo

uczestniczyli w oszustwie podatkowym (co zasadniczo przywraca równość i powszechność opodatkowania). Logiczną sprzeczność w postaci jednoczesnego operowania przesłanką zamiaru w postaci złej wiary (*dolus*), która wymaga skomplikowanego dowodu co do świadomości podatnika (nawet na podstawie obiektywnych przesłanek), oraz naruszenia wymaganego standardu zachowania (należytej staranności) w postaci niedbalstwa (*culpa*), w odniesieniu do której kwestia dowodowa jest zdecydowanie prostsza (wystarczy ocenić, że w danej sytuacji podatnik powinien był zachować się w określony sposób), sprawiła, że w praktyce organy podatkowe bez większych problemów odmawiały podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego, a stawiały przy tym zarzut niedochowania należytej staranności. De facto usankcjonowano w ten sposób nałożenie na podatników VAT dodatkowych obowiązków o charakterze policyjnym i, co istotne, niesprecyzowanej treści (definiowanej przez organy podatkowe i sądy *a casu ad casum*). Czy z tej perspektywy reguła wypracowana w orzecznictwie TSUE jest zgodna z postulatami sprawiedliwości podatkowej? W ocenie sądu *a quo* jak najbardziej, gdyż umożliwia każdorazowe dostosowanie oceny prawnej do istotnych okoliczności danego stanu faktycznego, co – w świetle judykatury TSUE – stanowi wyraz zasady proporcjonalności, która jest nieodzownym elementem sprawiedliwości²⁷.

Zasada wypracowana przez TSUE wywołała stan niepewności prawnej, którego najlepszym świadectwem są ogłoszone (nie tylko w Polsce) wytyczne dotyczące należytej staranności²⁸. Warto odnotować, że wywiedzenie tej reguły przez TSUE z ogólnych zasad porządku prawnego sprawiło, iż konieczne może być sięgnięcie po mechanizm quasi-legislacji nie tyle stanowiący, ile interpretujący istniejące normy prawne (jedynie zasygnalizować należy pytanie o prawotwórczy charakter takiej wykładni) – co jeszcze bardziej komplikuje stan prawny. W Polsce natomiast nie zdecydowano się na sięgnięcie po mechanizm objaśnień podatkowych, który przynajmniej mógłby stanowić podstawę ochrony praw podatników.

Co do meritum zachowania świadczące o dochowaniu należytej staranności obejmują niejednorodną grupę czynów. Niektóre z nich nie wychodzą ponad to, czego można oczekiwać w toku normalnej działalności gospodarczej, a w konsekwencji nie stanowią szczególnego obciążenia dla podatników. Mowa o weryfikacji zaistnienia zdarzeń, które można ująć w postaci tzw. *red flags* (czyli jednoznacznych okoliczności wynikających z informacji posiadanych przez podatnika lub ogólnodostępnych), których wystąpienie powinno powstrzymać podatnika od udziału w danej transakcji. Przede wszystkim są to działania związane z kryteriami o charakterze formalnym, jak np. weryfikacja wpisów dotyczących kontrahenta w publicznych ewidencjach czy przestrzegania przezeń w relacjach z podatnikiem obowiązków wynikających z powszechnie obowiązującego prawa, czy też niepozostawiających wątpliwości świadectw oszustwa, jak np. wykorzystywanie podatnika w charakterze tzw. słupa. Teoretycznie należyta staranność wymagana od podatnika nie powinna wykraczać poza tę kategorię²⁹.

Niemniej przesłanki dochowania należytej staranności przez podatnika VAT w ocenie organów obejmują też katego-

rię czynności, które wykraczają poza normalną działalność gospodarczą i wobec tego stanowią dodatkowy ciężar dla podatnika (w szczególności mowa o działaniach wymagających aktywnego pozyskiwania informacji, jak też dokonywania twórczych analiz lub niejednoznacznych ocen postępowania kontrahenta, które – jako że nie mają pozapodatkowego uzasadnienia – nie służą do działalności gospodarczej podatnika). Przykładowo wskazuje się, że należyta staranność podatnika VAT może wymagać badania uzasadnienia ekonomicznego zachowania kontrahenta (np. ceny towaru odbiegającej od rynkowej, zmiany profilu działalności, wymagań co do terminu płatności) lub wprost działań o charakterze śledczym (np. badanie prawdziwości dokumentacji przedstawionej przez kontrahenta; weryfikacja, czy działalność gospodarcza kontrahenta faktycznie jest prowadzona w siedzibie)³⁰.

3. POLITYKA PRAWA PODATKOWEGO

3.1. Wielopłaszczyznowość zjawiska finansowego

Na tym tle wrócić należy do kwestii wielopłaszczyznowości pojęcia sprawiedliwości podatkowej w kontekście metodologicznym. Nie tylko w Polsce stosunkowo popularna jest tradycja pozytywizmu prawniczego dążąca do wyizolowania nauk prawnych spośród innych nauk społecznych („czysta teoria prawa” wedle teorii Hansa Kelsena), co prowadzi do przecenienia aspektu prawnego sprawiedliwości podatkowej kosztem pozostałych. Tymczasem skoro zjawisko finansowe (a do takich zaliczają się podatki) należy do zjawisk społecznych, to jego pełne poznanie wymaga integralnej analizy wszystkich jego aspektów, tj. politycznego, ekonomicznego, prawnego i technicznego („czysta teoria prawa finansowego” wedle teorii B. Grziottiego³¹).

Zawężenie analizy do płaszczyzny normatywnej stanowi podstawową przyczynę wadliwości współczesnego rozumienia sprawiedliwości podatkowej. TSUE, dedukując z ogólnych zasad systemu prawnego realizujących właśnie przedstawione rozumienie sprawiedliwości podatkowej, wyinterpretował opisaną wyżej regułę bez odwoływania się do pozostałych, pozaprawnych aspektów rzeczonego zjawiska społecznego (warto zwrócić uwagę, że reguła ta nakazuje wymagać od podatnika jedynie tego, co w danym przypadku jest proporcjonalne w danej sprawie – dalszych wyjaśnień brak). Podkreślić w tym miejscu należy, że organy władzy publicznej, podobnie jak i sądy, ze swej istoty mogą nie wykazywać się głęboką znajomością realiów podlegającego jurydykacji życia społecznego (np. prowadzenia działalności gospodarczej), ograniczenie analizy do wyłącznie prawnego aspektu stanowi zatem dla nich istotne „ułatwienie” pracy, rodzi jednak duże ryzyko rozdzwienku między ich wizją życia społecznego a jego faktycznym przebiegiem. W konsekwencji, w szczególności w przypadku reguł o charakterze otwartym (wymagającym doszczegółowienia na potrzeby konkretnej sprawy), oczekiwania organów władzy publicznej lub sądów mogą wymagać od podatników niemożliwego, a przynajmniej nieproporcjonalnego wysiłku. Tymczasem podkreślić należy, że prawidłowo prowadzona polityka prawa musi uwzględniać faktyczne (pozaprawne) uwarunkowania jego stosowania, gdyż to one determinują możliwość wykonania normy prawnej (osiągnięcia stawianych przed nią celów).

3.2. Warunki skarbowości masowej

Koncepcje, które legły u podstaw sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym, mają ekonomiczny, a przynajmniej pozaprawnny rodowód (za twórcę zasady zdolności płatniczej w jej współczesnym rozumieniu uważa się Adama Smitha, który wykladał filozofię moralną na długo, zanim wykształciła się nauka prawa podatkowego³²). Koncepcje, które legły u podstaw sprawiedliwości podatkowej w ujęciu formalnym, wyrastały natomiast w warunkach, w których stosunek prawnopodatkowy (jak każdy stosunek publiczno-prawny) określano mianem *Gewaltverhältnis* – stosunku przemocy, w którym organ władzy publicznej dominował nad interesariuszem³³. W procesie przechodzenia od *Polizeistaat* do *Rechtstaat* uwidoczniła się potrzeba nadania owemu *Gewalt* prawnie uregulowanej postaci – w przypadku prawa podatkowego nastąpiło to właśnie w formie podatkowego stanu faktycznego. Presupozycją przedstawionego podejścia jest faktyczne dysponowanie przez organy publiczne wspomnianym *Gewalt* (w zasadzie nieograniczoną mocą sprawczą). W czasach, w których powstawały omawiane koncepcje, faktycznie to organ podatkowy był w centrum stosowania prawa podatkowego. Wydawał decyzje podatkowe (nakazy płatnicze), w których ustalał wartość zobowiązania podatkowego, jedynie czasem przy współpracy interesariuszy (np. w drodze składanych zeznań podatkowych).

Współcześnie jednak system podatkowy wyewoluował w kierunku skarbowości masowej (wł. *fiscalità di massa*). Z jednej strony rosnąca dynamika i złożoność życia gospodarczego (w szczególności skutek globalizacji i rozwoju gospodarczego), z drugiej zaś rozrost systemu podatkowego (który pokryć musi potrzeby budżetowe, stale rosnące w ujęciu bezwzględnym, ilościowym, ale przede wszystkim względnym, proporcjonalnym – co raz większy procent produktu krajowego brutto wiąże się właśnie z finansami publicznymi) oraz jego rosnące skomplikowanie (stanowiące odpowiedź np. na zjawisko unikania opodatkowania) pozostawiły daleko w tyle ograniczone zasoby osobowe i rzeczowe organów podatkowych, a przez to skutecznie odebrały im dotychczasową pozycję (bezpośrednio odpowiadają one obecnie za pobór dochodów podatkowych w marginalnym zakresie). Znalazło to wyraz na płaszczyźnie normatywnej. Wykonywanie prawa podatkowego oparto bowiem na zasadzie bezdecyzyjnego trybu poboru podatków, w którego ramach podatnik dokonuje samoobliczenia zobowiązania podatkowego, a następnie samodzielnie wpłaca je do Skarbu Państwa (lub innego uprawnionego związku publicznoprawnego)³⁴.

Jak wynika z powyższego, koszty stosowania prawa podatkowego efektywnie przerzucono na podmioty podatkowe. Kiedy jednak przenosi się na nie rozumowanie wykształcone w innych warunkach (odnoszących się do organów podatkowych), nieświadomie zakłada się po stronie podatników VAT istnienie tej samej sprawczości, którą dawniej wykazywały się organy podatkowe (wspomniane powyżej *Gewalt*). W konsekwencji, kiedy nakłada się na podatników obowiązki z zakresu prawa podatkowego, nie przykłada się istotnej wagi do analiz ich wykonalności. Tymczasem z powodu usunięcia organu podatkowego z normalnego toku stosowania prawa podatkowego podatnik spotyka się z ryzykiem podatkowym,

czyli niepewnością co do skutków prawnopodatkowych dotyczących go zdarzeń podatkowych. Ryzyko to może mieć doniosłe konsekwencje, gdyż prawidłowe stosowanie prawa podatkowego jest obowiązkiem podatnika pod rygorem odpowiedzialności prawnej (karnej lub podatkowej – np. właśnie w postaci odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego czy nawet klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania)³⁵.

4. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA A POLITYKA PRAWA PODATKOWEGO

Jak przedstawione uwagi mają się do pojęcia sprawiedliwości podatkowej? Skoro współcześnie funkcjonowanie systemu podatkowego opiera się na „spontanicznych” zachowaniach podmiotów podatkowych, to czynnikiem warunkującym prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego jest ich morale podatkowe (wola i umiejętność samodzielnej i poprawnej realizacji obowiązku podatkowego), a podstawowym czynnikiem kształtującym to morale jest subiektywne poczucie sprawiedliwości. Nie jest to jednak sprawiedliwość w przedstawionym powyżej ujęciu materialnym czy ujęciu formalnym odnoszącym się przede wszystkim do płaszczyzny materialnoprawnej; mowa bowiem o marginalizowanej w doktrynie prawa podatkowego sprawiedliwości proceduralnej³⁶. Nakładanie na podmioty podatkowe nieproporcjonalnych lub niewykonalnych obowiązków może mieć w tej kwestii skutek wręcz dewastujący. Na tym tle widać też nową rolę organów podatkowych, których zadaniem jest już nie tyle władcze stosowanie prawa podatkowego, ile pośrednie oddziaływanie na zachowania podmiotów podatkowych celem budowy i wzmocnienia w nich morale podatkowego (zarządzanie metaryzykiem podatkowym)³⁷.

Odnosnie do przesłanek należytej staranności wskazać należy, że podstawowy problem z drugą z ww. kategorii działań świadczących o jej dochowaniu polega na tym, iż nie da się ująć jej w formie wspomnianych *red flags*. Przypomnieć należy, że ze względu na jednoznaczność nie wymagają one szczególnych kompetencji ze strony pracowników lub współpracowników podatnika mających styczność z danym stanem faktycznym. W braku istnienia zamkniętej listy prostych okoliczności do zweryfikowania, jak to już wyżej wspomniano, adekwatne działania podatnik musi dostosowywać (na własną odpowiedzialność!) *a casu ad casum*. Tymczasem decyzja co do zweryfikowanych okoliczności, jak i przeprowadzenie ich badania wymaga wysokich kwalifikacji, np. wiedzy ekonomicznej. Czy wobec tego podatnik VAT, który może prowadzić działalność gospodarczą na różną skalę, jest w stanie zapewnić wgląd osób o odpowiednich kwalifikacjach w każdy możliwy stan faktyczny (zdarzenie gospodarcze), biorąc pod uwagę opisane wyżej warunki skarbowości masowej? Odpowiedź niejednokrotnie jest negatywna. Osoby o takich kwalifikacjach, nawet jeżeli są obecne w strukturze danego przedsiębiorstwa, mogą nie odpowiadać za współpracę z kontrahentem (ze względu na konieczność efektywnego zarządzania zasobami ludzkimi osoby takie powinny realizować te zadania, które wymagają posiadanych przez nie szczególnych kompetencji – w normalnym toku działalności gospodarczej przeważnie nie są to relacje z kontrahentami). Wobec tego realizacja obowiązków z zakresu należytej staranności w VAT wiąże się dla podatników z wielkim trudem (potrzeba doko-

kania odpowiednich przekształceń w strukturze przedsiębiorstwa).

Czy warto podejmować wspomniany trud? Skoro obowiązki z zakresu należytej staranności odnoszące się do drugiej z opisanych wyżej kategorii działań mają niejednoznaczny charakter (gdyż wymagają ocen i analiz, które mogą prowadzić do rozbieżnych rezultatów), to mimo wysiłku podjętego przez podatnika nie usuwa on ryzyka podatkowego związanego z możliwością sformułowania odmiennych ocen lub wniosków przez organ podatkowy. Z perspektywy tego podatnika jest to więc trud daremny, a udowodnienie, że wykazało się należyłą starannością, może stanowić „dowód diabelski”. Idea, która teoretycznie chroni podatników przed samowolą organów podatkowych, w praktyce samowolę tę de facto sankcjonuje – i to mimo nałożenia dodatkowych „ochronnych” obowiązków na podatników³⁸. Interes prywatny podatników nie uzasadnia zatem realizacji tych obowiązków prawnych.

Czy istnieje interes publiczny uzasadniający opisaną wyżej walkę o całkowitą sprawiedliwość podatkową w każdym przypadku? Przypomnieć należy kwestię kosztów regulacyjnych – na gruncie polskiego prawa podatkowego są one szczególnie wysokie³⁹. Konsumując zasoby podatników na nieproduktywne działania, jak również tworząc środowisko prawne niesprzyjające prowadzeniu działalności gospodarczej, obowiązki podatkowe o charakterze instrumentalnym (jak wyżej opisany wymóg dochowania należytej staranności) hamują rozwój gospodarczy – co jest w Polsce przedmiotem dość powszechnych skarg. Ze względu na brak danych można jedynie pokusić się o spekulację, że być może wzrost gospodarczy wynikający ze zwolnienia podatników z tych nieproporcjonalnych obowiązków mógłby zrównoważyć społeczeństwu niedoskonałości prawa podatkowego jako narzędzia mającego realizować zasady sprawiedliwości podatkowej. Wzrost ten powinien bowiem pociągać za sobą wzrost dochodów podatkowych, te zaś wróciłyby do ogółu społeczeństwa (a więc także podatników poszkodowanych np. nadpłaceniem podatku w porównaniu do innych podatników wykazujących podobną zdolność płatniczą) w finansowanych przez nie zadaniach publicznych. Nie bez znaczenia jest też kwestia psychologii podatkowej. Zdjęcie z podatników nieproporcjonalnych lub niemożliwych do wykonania obowiązków może się przysłużyć budowaniu w nich morale podatkowego, to zaś – w świetle powyższych uwag – powinno się przełożyć na zwiększenie skuteczności stosowania przez nich prawa podatkowego. Być może zatem społeczeństwo gotowe byłoby zaakceptować mniejsze lub większe odstępstwa od zasady sprawiedliwości podatkowej w zamian za zdjęcie z niego nieefektywnych obowiązków służących do realizacji tej zasady. W świetle powyższego uzasadniona wydaje się teza, że należy poszukiwać złotego podziału (ϕ) między szczytnymi ideałami sprawiedliwości podatkowej a wykonalnością wynikających z nich obowiązków.

5. PODSUMOWANIE

Okazuje się, że z przedstawionego rozumienia sprawiedliwości podatkowej wynika potrzeba dogłębnej analizy każdego konkretnego stanu faktycznego (normatywny ideał), co niejednokrotnie przejawia się w doktrynie czy orzecznictwie,

za nimi zaś próbuje nadać coraz bardziej skomplikowane prawodawstwo podatkowe. Tak ukształtowana płaszczyzna normatywna nie zawsze koresponduje z płaszczyzną społeczną – zdarzenia podatkowe zachodzą w masowej skali, a następnie muszą być właściwie zakwalifikowane i skwantyfikowane przez działające samodzielnie podmioty podatkowe. Przerzucenie kosztów wykonywania prawa podatkowego na te podmioty poprzez zasadę samoobliczenia podatkowego nie zmienia faktu, że zasoby tych podmiotów, podobnie jak wcześniej zasoby administracji, są skończone i nie zawsze pozwalają (jak wymagałyby tego postulaty zgłaszane w związku z potrzebą zapewnienia sprawiedliwości podatkowej) na dogłębną analizę każdego zdarzenia podatkowego, w szczególności przy współczesnej dynamice życia gospodarczego oraz skomplikowania systemu podatkowego. Co więcej, korekta rozumienia sprawiedliwości podatkowej jest potrzebna celem umożliwienia przeprowadzenia deregulacji prawa podatkowego (np. przez usunięcie nieefektywnych obowiązków instrumentalnych). Odpowiedź na postawione pytanie jest zatem następująca – sprawiedliwość podatkowa (tak jak jest obecnie rozumiana) w mojej ocenie może nie być nam potrzebna w takim stopniu, jak uważamy.

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² Umiejętność twórczego konfrontowania różnych stanowisk, której nieodzownym elementem jest gotowość poddania pod dyskusję każdej kwestii i z każdej perspektywy, jest niezbędnym warunkiem dochodzenia do prawdy. Dyskusowanie z „oczywistością” jest szczególnie atrakcyjne intelektualnie ze względu na potrzebę wyjścia poza utarte schematy, zob. F. Cavalla, *All'origine del diritto. Al tramonto della legge*, Napoli 2011, s. 148-153.
- ³ Rozumiane jako fakt społeczny jest ono wypadkową nie tylko źródeł prawa (odróżnianych w klasycznej doktrynie od źródeł poznania prawa), lecz także wszelkich swoich formantów (czynników wpływających na jego ostateczny kształt), z których miejsce nie do przecenienia zajmuje właśnie kultura (świadomość) prawna, w szczególności w zakresie nieuświadomionych lub niewyartykułowanych przeświadczeń co do prawa (zwanym po włosku *controtipi*). Zob. A. Gambaro, R. Sacco, *Sistemi giuridici comparati*, Milano 2018, s. 3-7.
- ⁴ Przykładowo w Holandii dąży się do oparcia realizacji m.in. podatków w większym stopniu na normach społecznych lub moralnych niż prawnych, czego wyrazem jest m.in. program nadzoru horyzontalnego, który uregulowany jest przede wszystkim pozaprawnie w postaci tzw. quasi-legislacji (podręcznika wydanego przez administrację). H. Gribnau, *Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation*, „Tilburg Law Review” 2015, t. 20, nr 2, s. 208.
- ⁵ Do tej kwestii odnosi się ekonomiczna analiza prawa, ale początków takiej analizy można też upatrywać np. w koncepcji polityki prawa (zob. L. Petrażycki, *Wstęp do nauki polityki prawa*, Warszawa 1968).
- ⁶ Mowa o sprawiedliwości obiektywnej. Oprócz niej występuje sprawiedliwość subiektywna, czyli poczucie sprawiedliwości – choć nie jest ono poniżej opisywane stanowi ono istotny czynnik warunkujący zachowania podmiotów podatkowych, a wobec tego zjawisko podatkowe realnie zachodzące w danym społeczeństwie (M. Niesiołowska, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013, s. 72-75).
- ⁷ Zob. np. zasada zdolności płatniczej wywodzona przez Trybunał Konstytucyjny z łącznej lektury art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej), art. 32 (zasada równego traktowania) oraz art. 84 (zasada powszechności opodatkowania) Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP). Por. art. 53 Costituzione della Repubblica Italiana (Konstytucji Republiki Włoskiej; Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27-12-1947; dalej: Konstytucja RW), który wprost odwołuje się do tej zasady. Coraz częściej ekonomiczne zjawisko jazdy na gapę jest uwzględniane w

- ramach kategorii prawnej unikania opodatkowania. Dalsze przykłady można by mnożyć (np. w związku ze zjawiskiem ekonomizacji prawa podatkowego).
- ⁸ Zob. szerzej na temat finansowania usług publicznych: B. Gryziak, *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5 albo także, *Polityka fiskalna jako instrument ochrony zabytków na przykładzie Włoch*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 10.
- ⁹ Np. B. Griziotti, *Intorno al concetto di causa nel diritto tributario*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939, nr 1.
- ¹⁰ T. Famałska, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.
- ¹¹ Zob. w szczególności unikanie opodatkowania – brak zapłaty podatku wynikający z nadania ekwiwalentnemu przejawowi zdolności płatniczej formy innej niż zdefiniowana w podatkowym stanie faktycznym.
- ¹² A. Hensel, *Derecho tributario*, tłum. A. Baez Moreno, M.L. González-Cuellar Serrano, E. Ortiz Calle, Madrid-Barcelona 2005 (oryg. A. Hensel, *Steuerrecht*, wyd. 3, Berlin 1933). Zob. np. A. Kostecki, *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- ¹³ Zob. art. 217 Konstytucji RP. Por. art. 23 Konstytucji RW.
- ¹⁴ Zob. szerzej T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998.
- ¹⁵ Przewidziano jednak, że samo zastosowanie postanowień ustawowych może nie odzwierciedlać prawidłowo zdolności płatniczej w każdym przypadku, wobec czego ustanowiono instytucje prawne umożliwiające organom podatkowym w pewnym zakresie dysponowanie zobowiązaniem podatkowym (np. przez ulgi w spłacie) w danej sprawie – właśnie celem uwzględnienia wymogów sprawiedliwości w znaczeniu materialnym.
- ¹⁶ Podkreśla się znaczenie sprawiedliwości proceduralnej dotyczącej samego sposobu realizacji prawa podatkowego. Zob. np. M. Niesiołbędzka, dz. cyt..
- ¹⁷ Zob. np. B. Gryziak, *Teoria podatkowego stanu faktycznego a regulacja z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. accurate delineation of transaction, ADT)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- ¹⁸ Mówi się wprost o ewolucji zasady praworządności (ang. *rule of law*) w kierunku rządów regulacji administracyjnej (ang. *rule of administrative regulation*), w której rolę administracji jest doprecyzowanie (np. w formie quasi-legislacji podatkowej, jak np. wszelkiego rodzaju objaśnienia czy interpretacje ogólne prawa podatkowego), uzupełnienie przepisów ustawy (np. w Holandii program nadzoru horyzontalnego jest uregulowany co do zasady właśnie w drodze quasi-legislacji), a nawet odstępianie od stosowania przepisów ustawy (np. w Holandii zdarzać się ma, że administracja odstępuje na korzyść podatnika od stosowania przepisów ze względu na zasady sprawiedliwości). Zob. H. Gribnau, *Soft Law and Taxation: The Case of Netherlands*, „Legisprudence” 2007, t. 1, nr 3, s. 303-304.
- ¹⁹ A.J. Menendez, *Justifying taxes – some elements for a general theory of democratic tax law*, Dordrecht-Boston-London 2001, s. 111 i nast.
- ²⁰ Art. 2 ust. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG), Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1301, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3.
- ²¹ Zob. szerzej na temat skutków patologii podatku kaskadowego: B. Gryziak, *Polska „grupa VAT” na tle pozostałych państw członkowskich Unii Europejskiej*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 3.
- ²² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2023, komentarz do art. 86.
- ²³ Zob. szerzej na temat efektu konsumpcji jako przesłanki opodatkowania VAT: B. Gryziak, *Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis*, „International VAT Monitor” 2022, nr 1.
- ²⁴ Zob. szerzej na temat oszustw podatkowych w VAT: K. Pashev, *Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, CSD Working Paper No. WP 0606/2 En; B. Gryziak, *Mechanizm podzielonej płatności (split payment) jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 8.
- ²⁵ Zob. np. wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. Belgia i Belgia v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>, dostęp: 17.10.2023, pkt 56 i 59.
- ²⁶ Zob. np. wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 22 stycznia 2009 r. „Bulves” AD v. Bułgaria, skarga nr 3991/03.
- ²⁷ Zob. także. Wyrok TSUE z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Commissioners of Customs & Excise i Attorney General v. Federation of Technological Industries i in., ECLI:EU:C:2006:309, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0384>, dostęp: 17.10.2023, pkt 29 i nast., dalej: wyrok w sprawie Federation of Technological Industries.
- ²⁸ Ministerstwo Finansów, *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezyla>, dostęp: 9.01.2023.
- ²⁹ Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:373, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0080>, dostęp: 17.10.2023, pkt 61.
- ³⁰ Warto zaznaczyć, że sam TSUE wskazuje na obowiązki o takim charakterze. Zob. np. wyrok w sprawie Federation of Technological Industries, pkt 31 i nast.
- ³¹ B. Griziotti, *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1937, nr 1, s. 2.
- ³² Należy przy tym pamiętać, że ekonomiczna koncepcja zdolności płatniczej i prawnicza koncepcja zdolności płatniczej nie muszą sobie odpowiadać, co do zasady prawnicze rozumienie zdolności płatniczej jest szersze (w istocie dotyczy każdego podatku, a nie tylko dochodowego). Zob. D. Jarach, *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982, s. 109-117.
- ³³ Zanim administrację podatkową związane prawem, zakładano istnienie pierwotnego stosunku prawnopodatkowego opartego właśnie na zasadzie władztwa podatkowego (w pewnym stopniu odpowiadającego koncepcji abstrakcyjnego obowiązku podatkowego), czyli kompetencji organu podatkowego do władczego kształtowania sytuacji prawnopodatkowej podmiotu podatkowego. Wymiar podatkowy nie był więc aktem stosowania prawa, ale władczym rozkazem (D. Jarach, dz. cyt., s. 52 i nast.).
- ³⁴ F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018, s. 248.
- ³⁵ A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 14 i nast. Autor ten zwraca uwagę, że klauzula przeciw unikaniu podwójnego opodatkowania (warto podkreślić: realizuje zasadę sprawiedliwości materialnej) niweczy bezpieczeństwo prawne podmiotów podatkowych (a tym samym sprawiedliwość formalną).
- ³⁶ M. Niesiołbędzka, dz. cyt.
- ³⁷ Zob. szerzej B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6; także, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 9.
- ³⁸ A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 14 i nast. Wydaje się, że zarzuty pod adresem klauzuli antyabuzywnej przynajmniej w części można *per analogiam* odnieść do omawianej koncepcji należytej staranności.
- ³⁹ Co sugerują np. dane Banku Światowego dotyczące czasu, jaki podatnik musi poświęcić na rozliczenie podatkowe. Zob. The World Bank, *Time to prepare and pay taxes (hours)*, https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?most_recent_value_desc=false, dostęp: 9.01.2023. Średni wynik w odniesieniu do 2019 r. wynosi 233 godz., podczas gdy wynik Polski w tym badaniu wynosi 334 godz., a wynik lidera w Unii Europejskiej – Estonii – zaledwie 50 godz.

Bibliografia

Literatura

- Cavalla F., *All'origine del diritto. Al tramonto della legge*, Napoli 2011.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998.
- Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.
- Gambaro A., Sacco R., *Sistemi giuridici comparati*, Milano 2018.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Gribnau H., *Soft Law and Taxation: The Case of Netherlands*, „Legisprudence” 2007, t. 1, nr 3.
- Gribnau H., *Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation*, „Tilburg Law Review” 2015, t. 20, nr 2.
- Griziotti B., *Intorno al concetto di causa nel diritto tributario*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939, nr 1.
- Griziotti B., *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1937, nr 1.
- Gryziak B., *Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis*, „International VAT Monitor” 2022, nr 1.
- Gryziak B., *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- Gryziak B., *Mechanizm podzielonej płatności (split payment) jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 8.
- Gryziak B., *Polityka fiskalna jako instrument ochrony zabytków na przykładzie Włoch*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 10.
- Gryziak B., *Polska „grupa VAT” na tle pozostałych państw członkowskich Unii Europejskiej*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 3.
- Gryziak B., *Teoria podatkowego stanu faktycznego a regulacja z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. accurate delineation of transaction, ADT)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Gryziak B., *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6.
- Gryziak B., *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 9.
- Hensel A., *Derecho tributario*, tłum. A. Baez Moreno, M.L. González-Cuellar Serrano, E. Ortiz Calle, Madrid-Barcelona 2005 (oryg. A. Hensel, *Steuerrecht*, wyd. 3, Berlin 1933).
- Jarach D., *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982.
- Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2023.
- Kostecki A., *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- Menendez A.J., *Justifying taxes – some elements for a general theory of democratic tax law*, Dordrecht-Boston-London 2001.
- Niesiołowska M., *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- Pashev K., *Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, CSD Working Paper No. WP 0606/2 En.
- Petrażycki L., *Wstęp do nauki polityki prawa*, Warszawa 1968.
- Randazzo F., *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.
- Źródła internetowe
- The World Bank, *Time to prepare and pay taxes (hours)*, https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?most_recent_value_desc=false, dostęp: 9.01.2023.
- Akty prawne
- Costituzione della Repubblica Italiana, Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27-12-1947.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Pierwsza dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG), Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1301, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 22 stycznia 2009 r. „Bulves” AD v. Bułgaria, skarga nr 3991/03.
- Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. Belgia i Belgia v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>, dostęp: 17.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Commissioners of Customs & Excise i Attorney General v. Federation of Technological Industries i in., ECLI:EU:C:2006:309, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0384>, dostęp: 17.10.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:373, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0080>, dostęp: 17.10.2023.
- Inne źródła
- Ministerstwo Finansów, *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezyla/>, dostęp: 9.01.2023.