

Piotr Kobylski

Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego

ORCID: 0000-0002-0345-904X

p.kobylski@urad.edu.pl

Filozofia podatku VAT

Wstęp

Niniejsze opracowanie poświęcone jest filozofii podatku VAT. W nauce prawa¹ wskazuje się, że formalizacja decyzji politycznych w zakresie świadczeń publicznych, w tym podatków, nakazuje, by to ustawa była miejscem, w którym znajdzie odzwierciedlenie wola ustawodawcy. Taka była zresztą intencja ustrojodawcy, który w art. 84 Konstytucji RP² zaznaczył, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, natomiast w art. 217 Konstytucji RP wprost wskazał, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W przypadku tytułowego podatku warto także sięgnąć do egzegezy przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE³, ewentualnie orzecznictwa sądów krajowych⁴ i Trybunału Sprawiedliwości⁵. Można zatem zadać pytanie, czy są to jedyne podstawy do tworzenia prawa podatkowego, w tym przypadku podatku VAT. Zdaniem autora niniejszego opracowania wątpliwości z punktu widzenia bezpieczeństwa prawnego podatnika może budzić tak ograniczony system wartości uważanych za odpowiednie dla podmiotu stosującego prawo.

¹ B. Brzeziński, *O deparlamentaryzacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 4, s. 14.

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

³ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 2006).

⁴ Np. wyroki WSA: w Krakowie z 18 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1560/08, Lex nr 499958; we Wrocławiu z 30 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 925/11, Lex nr 1085470; w Poznaniu z 19 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Po 261/19, Lex nr 2703403.

⁵ Np. wyroki TS: z 2 lipca 2020 r., sygn. akt C-215/19, Lex nr 3025037; z 20 stycznia 2021 r., sygn. akt C-288/19, Lex nr 3108007; z 17 maja 2023 r., sygn. akt C-418/22, Lex nr 3554230.

Warto przypomnieć, że „każdy podatek powinien mieć zgodę ludu”⁶. Można dokonać trawestacji poglądu Jerzego Zajadły i zauważyć, że „jak każda dziedzina wiedzy, także [prawo podatkowe – przyp. aut.] ma swoje paradygmaty, z których nie chce i nie powinno zrezygnować. Kształtowały się przez wiele stuleci, tworząc pewien szkielet prawniczej roztropności (czyli jurysprudencji) i są dla prawników tym, czym np. dla chemików jest tablica Mendelejewa”⁷.

Biorąc powyższe pod uwagę, można zadać kolejne pytanie, czy podatnik może czuć się zaniepokojony regulacjami podatku VAT z powodu harmonizacji podatków pośrednich. Wydaje się, że problem tkwi nie w uwspólnotowaniu prawa, ale w nadużywaniu roli ustawodawcy, chcącego za wszelką cenę chronić interes fiskalny państwa⁸. Prawo podatkowe powinno mieć swoją płaszczyznę aksjologiczną i wyrażać się uniwersalnymi wartościami. Przy budowie podatku VAT jest to szczególnie istotne, biorąc pod uwagę zwłaszcza charakterystyczne uwarunkowania gospodarcze i dokonujący się proces harmonizacji⁹. Przedmiotem opracowania uczyniono zatem analizę i ocenę podatku VAT w obliczu współczesnych wyzwań etyki. W celu realizacji zamierzeń autora będzie wykorzystana metoda dogmatyczna jako zasadnicza metoda badawcza w naukach prawnych.

Etyczne aspekty opodatkowania

W związku z celem badań niezbędne jest zwrócenie uwagi na ogół norm i ocen moralnych w prawie podatkowym. Jak trafnie zauważa Paweł Grzybowski, „problem stanowienia prawa podatkowego, jego stosowanie, a także egzekwowanie jest, a przynajmniej powinien, być bez wątpienia ściśle kojarzony z zasadami etycznymi”¹⁰. Już Arystoteles w piątej księdze *Etyki nikomachejskiej* podejmował pierwsze rozważania na temat słuszności w prawie. „Sprawiedliwość i prawość są tym samym i choć obie są szlachetne, to jednak prawość stoi wyżej. Wątpliwość zaś rodzi się stąd, że to, co prawe, jest wprawdzie sprawiedliwe, jednakże nie w znaczeniu sprawiedliwości stanowionej”¹¹. Do klasycznych myśli tego nurtu należą także rozmyślania Stagiryta w *Retoryce*, który stwierdził, że „prawość (...) to branie pod uwagę nie samej ustawy, lecz

⁶ Magna Charta Libertatum.

⁷ J. Zajadło, *Po co prawnikom teoria i filozofia prawa?*, „Państwo i Prawo” 2023, nr 2, s. 149.

⁸ Por. C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 5–10.

⁹ Por. W. Grześkiewicz, *Zasady podatkowe w stanowieniu prawa podatkowego*, „Finanse Komunalne” 2019, nr 6, s. 46.

¹⁰ P. Grzybowski, *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3, s. 59.

¹¹ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, księga V, 10, 1137 b, Warszawa 2007, s. 189.

myśli ustawodawcy, nie litery prawa, lecz jego ducha zamierzonego przez ustawodawcę¹². Dla Arystotelesa słusznosc w tym rozumieniu jest pochodną idei prawa, której jednak nie można zrealizować bez związku ze sprawiedliwością. Na tym tle wyróżnia się koncepcja sprawiedliwego kształtowania świadczeń podatkowych, w której Adam Smith upatrywał reguły równomierności opodatkowania¹³. Istotne w tym kontekście staje się odnalezienie właściwych kryteriów, według których rozkłada się przymus finansowania zadań publicznych. Poza sporem pozostaje kwestia obowiązku powszechnego poboru podatku dla osób uzyskujących przychód, bądź dochód, a będących pod opieką państwa. Problemem jest miara tego obowiązku dla każdego z osobna. Smith relatywizował ten spór, stwierdzając, że wysokość daniny publicznej powinna być zależna od stopnia zysku, jaki podatnik otrzymuje od swojego państwa. Zestaw takich profitów z kolei może być dość obszerny, począwszy od ochrony własności, posiadania, skończywszy na opiece socjalnej. Idąc tym tokiem rozumowania, A. Smith przyjął, że „nikt nie powinien płacić wyższych podatków, aniżeli jest w stanie płacić, (...) nie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swoich dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji, [a] spod opodatkowania należy wyłączyć dochody ukształtowane na poziomie niezbędnego dla życia minimum”¹⁴. Zupełnie inny pogląd prezentował A. Wagner¹⁵, tłumacząc to faktem, że funkcja dochodowa podatku nie powinna mieć charakteru absolutnego. W jego ocenie podatek powinien być rozpatrywany nie tyle w kontekście potencjalnej korzyści dla budżetu państwa, ale środka pomocy ze strony państwa dla obywatela. W takim ujęciu obowiązek podatkowy staje się instrumentem ograniczającym nierówny dostęp do podziału dóbr i usług. Podatek ma ułatwiać państwu podział produktu socjalnego. Z tego też względu najbardziej odpowiednie dla systemu podatkowego mają być podatki progresywne, a obciążenie podatkowe ma odnosić się do każdego źródła dochodu. Ważne jednak, że idea samego opodatkowania nie powinna wykluczać motywu osiągnięcia zysku.

Współcześnie w dogmatyce prawa podatkowego w kontekście właściwego rozkładu ciężaru podatkowego wyróżnia się regułę ekwiwalentu oraz zdolności płatniczej¹⁶. O ile w tej pierwszej przymus podatkowy wywodzi się z faktu

¹² Idem, *Retoryka*, [w:] *Retoryka. Retoryka dla Aleksandra. Poetyka*, księga I, 13, 1374 b, Warszawa 2009, s. 98.

¹³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 40–42.

¹⁴ A. Gomułowicz, *Etyka a opodatkowanie*, [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzcinski (red.), *Sq-downictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 174.

¹⁵ Ibidem, s. 175–177.

¹⁶ Por. J. Wróblewski, *Słusznosc w systemie prawa polskiego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1970, z. 1, s. 97; R. Skarżyński, *Polityka budżetowa w krajach kapitalistycznych*, Warszawa 1987, s. 78–80; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5, s. 1–2; A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwości opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 18–22; T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości*

współlistnienia wzajemnego i proporcjonalnego świadczenia między podatnikiem a państwem, tak druga przywołana reguła koncentruje się na powszechności opodatkowania, która ma wynikać z faktu przynależności do danego państwa. Uiszczenie daniny publicznej w takim ujęciu nie może być powodem roszczeń ze strony obywatela do państwa, ale naturalnym przymusem ciążącym na każdym podatniku. Z tego też względu państwo ma prawo oczekiwać od podatników konkretnych świadczeń, nie zważając na skalę potencjalnego ekwiwalentu ze strony państwa. Interes publiczny „wymaga wkładów z pominięciem współmierności świadczeń”¹⁷. Nie powinien zatem specjalnie dziwić fakt, że w literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, iż wprawdzie z punktu widzenia formalnego zapisu w obszarze prawa podatkowego reguła zdolności płatniczej jest prostsza do zastosowania, to jednak w praktyce może stać się powodem wielu nadużyć i być w związku z tym co najmniej wątpliwa z punktu widzenia ogólnie przyjętych w społeczeństwie zasad etyki. Wniosek jest zatem oczywisty – nie ma jednej uniwersalnej koncepcji podatkowej, która zapewniałaby z jednej strony obiektywny rozkład ciężaru podatkowego, przy zachowaniu odpowiednich proporcji przyjaznego prawa dla podatnika przy wciąż zmieniających się warunkach społeczno-gospodarczych państwa, a z drugiej strony utrzymanie systemu podatkowego, który miałby być efektywnym instrumentem w rękach państwa dla sprawiedliwej redystrybucji wsparcia dochodu. Wciąż zatem tak bardzo jest aktualna myśl Leona Patrażyckiego, że „mamy tu do czynienia ze zjawiskami nie pozytywno-prawnymi, lecz z intuicyjno-prawnymi, z sądami nie o tym, co się należy na podstawie ustaw itp., lecz o tym, co się komu należy, co powinno być mu dostarczone według »sumienia«, stosownie do naszych przekonań samoistnych, niezależnych od autorytetów zewnętrznych”¹⁸.

Podatek VAT

Dla niniejszego opracowania ważniejszym i pierwotniejszym zagadnieniem jest istota tytułowego podatku. W dniu 5 lipca 1993 r. weszła w życie ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁹. Niniejszy akt stworzył nową erę krajowego systemu podatkowego,

w opodatkowaniu, [w:] A. Nalepka, A. Ujwary-Gil (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Nowy Sącz 2010, s. 319–321; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2013, s. 41.

¹⁷ M. Langer, *O słusznym rozkładzie ciężaru podatkowego w państwie*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 1(4), s. 62.

¹⁸ L. Patrzycki, *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności*, t. 1, Warszawa 1959, s. 291.

¹⁹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

wprowadzając kluczowe źródło dochodów budżetu państwa. Pierwsze 10 lat nadawał ton model krajowy, gdy tymczasem od 2004 r. podatek VAT²⁰ jest efektem wciąż harmonizowanej wersji podatku od wartości dodanej. Jak słusznie wskazują Przemysław Szymczyk oraz Waldemar Szymański, „harmonizację podatkową można określić (...) jako proces niwelujący różnice między krajowymi systemami podatkowymi do poziomu, na którym nie będą one odgrywały istotnej roli we wzajemnej wymianie handlowej”²¹. Choć obecnie polski ustawodawca ma znacznie ograniczone pole manewru w kształtowaniu tego podatku niż przed wejściem Polski do Unii Europejskiej, będąc zobligowanym do troski o zgodność przepisów wewnętrznych z prawem wspólnotowym, to jednak zachował dużą część rozwiązań wypracowanych przed ponad 30 laty.

Należy zauważyć, że podatek VAT jest typowym przedstawicielem daniny obciążającym konsumpcję. W piśmiennictwie wskazuje się, że podatki tej kategorii obciążają zazwyczaj artykuły spożywcze, usługi i inne rzeczy niebędące artykułami spożywczymi²². Poza tym wyodrębnia się konsumpcję niezbędną, zbędną i luksusową²³. Dziedzictwem przywołanej pierwszej polskiej ustawy o podatku VAT jest względna trwałość jej rozwiązań. To za jej pośrednictwem wprowadzono m.in. zasadę ewidencji poprzez kasy rejestrujące sprzedaż towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowo, czy podzielną płatność, która aktualnie obowiązuje względem towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do obecnej ustawy o VAT²⁴. Jak wspomniano, dziś podatek VAT to rezultat harmonizacji²⁵. Na przestrzeni 20 lat przemodelowano definicję eksportu towarów, wdrożono pojęcie usług elektronicznych, a także wprowadzono prawo wyboru opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów za pośrednictwem wskazania dostawcy towarów numeru identyfikacyjnego VAT UE. W związku z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowaniu podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Przedmiotem opodatkowania są także towary własnej produkcji

²⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 361).

²¹ P. Szymczyk, W. Szymański, *Harmonizacja podatku od towarów i usług w Polsce w świetle oceny skutków regulacji (OSR)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7, s. 45.

²² C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 539.

²³ S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 383.

²⁴ W. Modzelewski, *Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionego trzydziestolecia – próba oceny i wnioski na przyszłość*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8, s. 29.

²⁵ Podstawą prawną jest art. 113 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 202 z 7.6.2016), s. 37.

i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów w przypadkach, o których mowa w art. 14 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o VAT. Podatnikami są z kolei osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności²⁶. Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z momentem dokonania dostawy towarów lub wykonania usług²⁷. Na mocy art. 29a ustawy o VAT podstawą opodatkowania zasadniczo jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Z kolei zasada samoobliczenia nakazuje, by podatnicy oraz podmioty z art. 108 ustawy o VAT dokonywali bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, obliczenia i wpłacenia podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy²⁸.

Poza tym ustawodawca stara się w kolejnych nowelach VAT nie tracić z pola widzenia kierunku, w jakim powinno zmierzać opodatkowanie konsumpcji – zwiększenie efektywności ochrony interesu Skarbu Państwa przed zjawiskiem uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania, przy zachowaniu odpowiedniego dostosowania instytucji VAT do autonomicznych potrzeb krajów UE. Modelowym przykładem wydaje się być grupa VAT, którą w krajowym porządku prawnym ustawodawca wprowadził za pośrednictwem art. 2 pkt 47 ustawy o podatku od towarów i usług, jako grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik podatku od towarów i usług. Jej celem jest powiązanie ze sobą kilku podmiotów, takich jak spółki prawa handlowego dla wspólnego rozliczania VAT, dzięki czemu na gruncie tego podatku są traktowane jako jeden podatnik. Co jednak ważne, jej członkowie zachowują swoją odrębność oraz osobowość prawną, a dotychczas prowadzona przez nich działalność gospodarcza nadal jest wykonywana na własną odpowiedzialność. Inną korzyścią związaną z wdrożeniem instytucji grupy VAT jest sposobność dokonywania między jej członkami transakcji niepodlegających opodatkowaniu VAT²⁹.

Podatek VAT jako pośredni podatek państwowy jest z jednej strony przykładem źródła łatwego poboru, a z drugiej strony wyróżnia się wysoką wydajnością mając na uwadze źródło dochodów budżetowych. Według Ministerstwa

²⁶ Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

²⁷ Art. 19a ustawy o podatku od towarów i usług.

²⁸ Art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług.

²⁹ Zob. M. Ogrodnik, *Ewidencja prowadzona przez członków grupy podatku od towarów i usług*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2023, nr 11, s. 109–110.

Finansów³⁰ w latach 2016–2022 pobór VAT zwiększył się ze 123,1 mld zł do 230,5 mld zł. Jednak o tym, że nie wolno zbyt łatwo ulegać pewnym trendom, świadczą wyniki za 2023 r. Warto przywołać w tym zakresie dane podane przez Sławomira Dudka, który zauważył, że „resort finansów korygował w dół 4-krotnie prognozę VAT. Z 286,3 mld zł do 254 mld zł. (...) Wykonanie całego 2023 okazało się jednak o 10 mld zł gorsze od ostatniej prognozy”³¹. W kontekście wydajności VAT-u fundamentalne znaczenie ma bowiem zasada neutralności podatkowej, tj. obciąża konsumpcję, a nie koszty podatników, a „dla przedsiębiorstw ma nie tylko wymiar kwotowy, ale również terminowy (moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie VAT należnego i moment nabycia prawa do odliczenia VAT naliczonego, terminy odzyskania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym)”³².

Etyczne aspekty harmonizacji VAT-u

Aby harmonizacja podatku VAT mogła służyć, oparta musi być na wizji podatnika wolnego i zarazem odpowiedzialnego za transakcje podlegającego opodatkowaniu. Służba harmonizacji prawa podatkowego powinna polegać na otoczeniu podatnika, pieczą właściwą dla koncepcji łączących regułę ekwiwalentu oraz zdolności płatniczej. Konieczne jest w tym zakresie wypracowanie stabilnych fundamentów opartych na bazie etycznej. O ile harmonizacja jako naturalny proces ograniczający różnice między krajowymi systemami podatkowymi ze wszech miar jest słuszny, o tyle metody i środki, jakimi posługuje się prawodawca nie zapewnia podatnikowi poczucia pewności prawa, a już tym bardziej przekonania o etycznych podstawach jego stanowienia. Dość wyraziście recenzję ostatnich działań legislacyjnych w tym kontekście sformułował Witold Modzelewski, który stwierdził, że „to, co charakteryzuje niestety okres ostatnich kilkunastu lat, to chaos legislacyjny. Podatki to jest prawo, które dotyka miliony ludzi: to nie są przepisy, które stosują tylko organy administracji czy sądy. Przede wszystkim podatnik je stosuje – rozlicza, wystawia faktury, ewidencjonuje, składa deklaracje. Podatnik robi to sam i wszystko zależy od jakości tego prawa. Stan obecnej ustawy [o VAT – przyp. aut.] jest katastrofalny, tzn. nie ma już możliwości »połapania się« w niej w ten najprostszy sposób. To jest już rzecz przekraczająca zdolności ekspertów. A podatnicy nie są ekspertami, muszą mieć prawo nie tyle proste, co czy-

³⁰ *Skąd miliardy do budżetu*, <https://www.podatki.gov.pl/skad-miliardy-do-budzetu/> (data dostępu: 17.06.2024).

³¹ <https://x.com/DudSlaw/status/1753392216536481817> (data dostępu: 18.06.2024).

³² P. Felis, *Podatek od towarów i usług jako przedmiot refleksji ekonomicznej – neutralność a finanse przedsiębiorstwa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 10, s. 9.

telne”³³. Z kolei oczekiwania podatników rosną, zwłaszcza w obliczu inflacji, która w ostatnich latach spowodowała mocny wzrost cen towarów i usług. Z tego tytułu uzasadniony stał się postulat podniesienia kolejnych limitów, w tym przede wszystkim zwolnienia podmiotowego w VAT, który aktualnie jest na poziomie 200 000 zł rocznie. Poza tym zachęca do podjęcia takich działań nowa dyrektywa Rady (UE) 2020/285³⁴, która umożliwia zwiększyć ten limit od 1 stycznia 2025 r. we wszystkich państwach członkowskich UE, w tym także w Polsce, nawet do 360 000 zł przy aktualnym kursie waluty euro, natomiast inna dyrektywa Rady (UE) 2022/542³⁵ pozwala uaktualnić obniżone stawki VAT w krajach członkowskich UE.

Każda kolejna nowela ustawy o podatku od towarów i usług jest podyktowana chęcią dalszego uproszczania rozliczania przez podatników podatku od towarów i usług. Tak było chociaż w przypadku tzw. pakietu SLIM VAT 3³⁶. Jednym z jego najważniejszych założeń było m.in. podwyższenie limitu sprzedaży dla małego podatnika z 1,2 mln euro do 2 mln euro, przez co miała zwiększyć się liczba przedsiębiorców, którzy korzystają ze stosowania metody kasowej oraz rozliczeń kwartalnych w VAT. Poza tym przewidziano możliwość rezygnacji z obowiązku drukowania dokumentów fiskalnych czy system miarowania sankcji w podatku od towarów i usług w zależności od sytuacji ekonomicznej podatnika. Obecnie wysokość sankcji wynosi odpowiednio do 30%, 20% lub 15%, a do ustalenia właściwego procentu sankcji zobowiązany jest organ po przeprowadzeniu analizy, biorąc pod uwagę przepis art. 112b ust. 2b ustawy o VAT³⁷. Ponadto uchylono obowiązek uzgadniania prognozy współczynnika lub prognozy prewspółczynnika i sporządzania protokołu przez naczelnika urzędu skarbowego. Dzięki temu uproszczeniu wystarczające jest zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętych danych wyliczonych szacunkowo w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ta proporcja została zastosowana po raz pierwszy, nie później jednak niż w dniu przesłania jednolitego pliku kontrolnego (JPK). Co ważne, wdro-

³³ W. Modzelewski, *Prawo podatkowe trzeba napisać od nowa*, <https://www.rp.pl/podatki/art38702391-witold-modzelewski-prawo-podatkowe-trzeba-napisac-od-nowa> (data dostępu: 18.06.2024).

³⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2020/285 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw oraz rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do współpracy administracyjnej i wymiany informacji do celów monitorowania i prawidłowego stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw (Dz.U. UE L 2020).

³⁵ Dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L 2022).

³⁶ Ang. *simple local and modern VAT*. Pierwszą część pakietu stanowiła ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 2419), drugą wdrożyła ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r., poz. 1626).

³⁷ Zmiana wynikała z postanowienia TSUE z 15 kwietnia 2021 r., sprawa C-935/19, Lex nr 3160548.

żono nowe reguły dokonywania rocznej korekty podatku naliczonego w przypadku odliczenia podatku w oparciu o współczynnik VAT. Aktualnie podatnik nie musi dokonywać korekty rocznej, o ile różnica między proporcją wstępną a ostateczną nie będzie przekraczać dwóch punktów procentowych, a proporcja ostateczna będzie mniejsza niż proporcja wstępna i kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu wynikająca z różnicy między tymi proporcjami nie będzie przekraczała 10 000 zł. Powyższe działanie w istotny sposób zmniejsza po stronie jednostek samorządu terytorialnego liczbę obowiązków administracyjnych związanych ze stosowaniem prawa do odliczenia VAT-u³⁸.

W rezultacie w ciągu ostatnich 30 lat dokonano zmiany przede wszystkim w zakresie: momentu powstania obowiązku podatkowego, stawek podatkowych oraz modelu zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym³⁹. Należy zatem dostrzec, że ustawodawca w ramach harmonizacji, kierując się potrzebami budżetu państwa, przedkładając interes fiskalny Skarbu Państwa nad podatnika (np. w zakresie warunków odliczenia VAT-u⁴⁰ czy złożenia deklaracji w formie JPK), nadal jednak jest daleki od wyeliminowania wad systemowych w postaci przestępczego wyłudzenia zwrotu podatku VAT czy zakrojonych na szeroką skalę działań optymalizacyjnych⁴¹. Jakkolwiek można polemizować, czy aby faktycznie każde działanie optymalizacyjne *prima facie* było zachowaniem nieetycznym, skoro z reguły istotą takiego działania jest jedynie minimalizowanie lub odroczenie płatności podatku w czasie, to jednak ustawodawca jednoznacznie ocenił je negatywnie⁴². Można zatem założyć, że przyjęty model harmonizacji podatku VAT opiera się na strategii, zakładającej, że wprawdzie występuje wiele form korzystania z poszczególnych ustawowych praw wyboru podatnika, to jednak finalnie państwo zdecyduje o społecznych kosztach tytułowego podatku.

Zakończenie

Konsekwencje przyjęcia perspektywy zdolności płatniczej w podatku VAT na poziomie tworzenia prawa, a ściślej rzecz biorąc, na etapie jego harmoni-

³⁸ Druk sejmowy nr 3025, Sejm IX kadencji, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/0B5890A6207D5D10C125895700329BB0/%24File/3025.pdf> (data dostępu: 18.06.2024).

³⁹ T. Tratkiewicz, *W kierunku jednej stawki VAT – korzyści i wyzwania na przykładzie Polski*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, s. 602–604.

⁴⁰ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018, s. 23.

⁴¹ Zob. M. Jarkocz-Guzy, *Stawki podatku od towarów i usług w Polsce a realizacja optymalizacji podatkowej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3(87), cz. 2, s. 77–85.

⁴² A. Dmowski, *Prawo do odliczenia VAT naliczonego oraz ograniczenie tego prawa – podsumowanie doświadczeń krajowych i międzynarodowych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7, s. 8.

zacji, prowadzą z jednej strony do nadmiernego fiskalizmu, a z drugiej strony do niechęci podatnika w stosunku do aparatu państwa. Co ciekawe, perspektywa ustawodawcy w tej mierze opiera się na solidnych fundamentach ustawy zasadniczej. Wola przeciwdziałania nadużyciom polegającym na nieodprowadzaniu VAT-u (zwłaszcza na wyłudzeniach zwrotu podatku VAT), spowodowała, że zdecydowano się na wprowadzenie w art. 88 ust. 4 ustawy o VAT mechanizmu zakładającego, że podatnicy nie są uprawnieni do odliczenia VAT-u z faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane jako podatnicy VAT czynni. W ten sposób pośrednio każdy podatnik ma obowiązek weryfikacji swoich kontrahentów. Nie wolno jednak nadmiernie eksponować przesłanek walki z nadużyciami, bo w rezultacie aparat skarbowy *de facto* przerzucił na podatników obowiązek i ryzyko kontroli dostawców w łańcuchu dostaw, zwłaszcza w zakresie statusu podatku VAT. W literaturze przedmiotu⁴³ zwraca się uwagę, że ważna z punktu widzenia zasady równości opodatkowania jest okoliczność, iż ta względem takich samych zdarzeń podatkowych nakazuje podejmować takie same skutki podatkowe. Innymi słowy, prawo dopuszcza możliwość różnicowania sytuacji podatnika. „Zasada równości podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby to, co jest w sensie podatkowym niejednakowe, było opodatkowane stosownie do istniejących odmienności, a więc w różny sposób”⁴⁴. Równocześnie jednak postulat etycznego opodatkowania wymaga, by różnicowanie sytuacji prawnej podatnika nie było uzasadnione samowolą prawodawczą.

Rozważania nad filozofią podatku VAT bynajmniej nie negują istnienia wątpliwości co do konieczności ponoszenia ciężarów podatkowych. Nie można jednak tracić z pola widzenia idei państwa jako umowy społecznej. Jak trafnie zauważa Andrzej Gomułowicz, „podatkowa ingerencja w sferę praw i wolności ekonomicznych zyskuje prawną legitymację tylko wówczas, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz wspólnego dobra”⁴⁵. W związku z tym rzeczą niedopuszczalną z punktu widzenia demokratycznego państwa prawnego, a więc także szeroko ujętych podstaw etycznych, jest tworzenie prawa podatkowego, które pozwala organom podatkowym odbierać podatnikom prawa w majestacie walki z nadużyciami w podatku VAT. *De lege ferenda* potrzebne są zmiany, które pozwolą poszerzać dobrobyt społeczny, zachowując prawidłowy rozkład ciężaru podatku między uczestnikami obrotu gospodarczego, bowiem *de lege lata* obowiązują regulacje, które poszerzają uprawnienia aparatu państwa, naruszając fundament zasady neutralności podatku VAT.

⁴³ 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. 164–172.

⁴⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, op. cit., s. 186.

⁴⁵ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003 s. 19.

Wykaz literatury

- Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, księga V, 10, 1137 b, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2007.
- Arystoteles, *Retoryka*, [w:] idem, *Retoryka. Retoryka dla Aleksandra. Poetyka*, księga I, 13, 1374 b, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., *O deparlamentaryzacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 4.
- Dmowski A., *Prawo do odliczenia VAT naliczonego oraz ograniczenie tego prawa – podsumowanie doświadczeń krajowych i międzynarodowych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Felis P., *Podatek od towarów i usług jako przedmiot refleksji ekonomicznej – neutralność a finanse przedsiębiorstwa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 10.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5.
- Głabiński S., *Nauka skarbowości*, nakładem autora, Warszawa–Lwów 1925.
- Gomułowicz A., *Etyka a opodatkowanie*, [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, NSA, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Grześkiewicz W., *Zasady podatkowe w stanowieniu prawa podatkowego*, „Finanse Komunalne” 2019, nr 6.
- Grzybowski P., *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3.
- Jarkocz-Guzy M., *Stawki podatku od towarów i usług w Polsce a realizacja optymalizacji podatkowej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3(87), cz. 2.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Kosikowski C., *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7.
- Langer M., *O słusznym rozkładzie ciężaru podatkowego w państwie*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 1(4).
- Modzelewski W., *Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionego trzydziestolecia – próba oceny i wnioski na przyszłość*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwości opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Ogrodnik M., *Ewidencja prowadzona przez członków grupy podatku od towarów i usług*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2023, nr 11.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2013.
- Petrażycki L., *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności*, t. 1, PWN, Warszawa 1959.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Skarżyński R., *Polityka budżetowa w krajach kapitalistycznych*, Instytut Finansów, Warszawa 1987.

- Szymczyk P., Szymański W., *Harmonizacja podatku od towarów i usług w Polsce w świetle oceny skutków regulacji (OSR)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Szołno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.
- Tratkiewicz T., *W kierunku jednej stawki VAT – korzyści i wyzwania na przykładzie Polski*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1.
- Wołowicz T., *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu*, [w:] A. Nalepka, A. Ujwary-Gil (red.), *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, Wyższa Szkoła Biznesu, Nowy Sącz 2010.
- Wróblewski J., *Słuszność w systemie prawa polskiego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1970, z. 1.
- Zajadło J., *Po co prawnikom teoria i filozofia prawa? (artykuł recenzyjny)*, „Państwo i Prawo” 2023, nr 2.

Summary

VAT philosophy

Keywords: tax law, ethical aspects, harmonization, abuse.

This study is devoted to the philosophy of VAT. According to the author of this study, doubts from the point of view of the taxpayer's legal security may be raised by the limited system of values considered appropriate for the entity applying the law. One may ask whether the taxpayer may feel concerned about VAT regulations due to the harmonization of indirect taxes. It seems that the problem lies not in the communitization of law, but in the abuse of the role of the legislator who wants to protect the fiscal interest of the state at all costs. Tax law should have its axiological plane and be expressed in universal values. In connection with the above, the aim of the study is to analyze and evaluate VAT in the face of contemporary ethical challenges. The study aims to conclude that it is unacceptable from the point of view of a democratic state of law, and therefore also of broadly understood ethical foundations, to create tax law that allows tax authorities to take away taxpayers' rights in the majesty of combating VAT abuses. De lege ferenda, changes are needed that will expand social welfare while maintaining the correct distribution of the tax burden among economic participants, because de lege lata there are regulations in force that expand the powers of the state apparatus, violating the foundation of the principle of VAT neutrality.