

# Sprawiedliwość podatkowa w toku stosowania prawa podatkowego z punktu widzenia mikroprzedsiębiorcy

## Tax Justice in the Application of Tax Law from the Perspective of a Micro-Entrepreneur

dr Mateusz Tchórzewski

Radca prawny, ekonomista, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

### Streszczenie

Opracowanie poświęcone jest problematyce sprawiedliwości podatkowej w kontekście zdolności ekonomicznej podatnika. Nacisk położono na wpływ tej zdolności na faktyczną sytuację podatnika w toku stosowania prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem kwestii ciężaru podatkowego. Wzięto także pod uwagę w sposób syntetyczny m.in. kwestie związane ze specyfiką prawa podatkowego, międzynarodowym opodatkowaniem dochodu oraz wpływem prawa Unii Europejskiej (dalej: UE). W tekście zwięźle przedyskutowano również pojęcia sprawiedliwości i sprawiedliwości podatkowej.

**Słowa kluczowe:** sprawiedliwość podatkowa, postępowanie podatkowe, mikroprzedsiębiorca, zdolność ekonomiczna podatnika, stosowanie prawa podatkowego.

### Abstract

The study is dedicated to the issue of tax justice in the context of the taxpayer's economic capacity. Particular attention is paid to the impact of this capacity on the taxpayer's actual tax burden and their actual situation during the application of tax law. Among other things, the study synthetically addresses issues related to the distinctive characteristics of tax law, international income taxation, and the influence of European Union law. The text also concisely discusses the concepts of justice and tax justice.

**Keywords:** tax justice, tax proceedings, micro-entrepreneur, taxpayer's economic capacity, application of tax law.

## 1. POJĘCIE SPRAWIEDLIWOŚCI – ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Kwestia sprawiedliwości podatkowej należy do problemów podstawowych prawa podatkowego. Samo pojęcie sprawiedliwości jest wieloznaczne, zmienne w czasie i bogate w treść. Słownikowo oznacza ono „uczciwe, prawe postępowanie”<sup>1</sup>. Dziedzictwem prawniczej myśli greckiej są filozoficzne, ogólnoteoretyczne pojęcia, na których opiera się prawo. Wśród nich wyróżnia się w szczególności teoria sprawiedliwości. Wywodzi się ona od Sokratesa, została rozwinięta przez Platona, przeniknęła do filozofii rzymskiej i chrześcijańskiej. W ujęciu Platona prawo jest wartością absolutną, która wyraża ideę obiektywnego ładu etycznego, utożsamionego z pojęciem sprawiedliwości<sup>2</sup>. Etymologia łacińskiego określenia *prawo* (*ius*) łączy się z łacińskim określeniem *sprawiedliwości* (*justitia*)<sup>3</sup>. Według Ulpiana powinnością prawnika jest znajomość pojęcia sprawiedliwości, a nakazami sprawiedliwego prawa są „uczciwie żyć, drugiego nie krzywdzić, każdemu oddać to, co mu się należy”<sup>4</sup>. Cyceron określał sprawiedliwość jako rozdzielanie każdemu tego, co mu się należy<sup>5</sup>. Średnio-wieczna myśl prawna kojarzyła sprawiedliwość z miłosier-

dziem. Wincenty Kadłubek podkreślał ten związek, twierdząc, że: „Sprawiedliwość bez miłosierdzia jest okrucieństwem, a miłosierdzie bez sprawiedliwości głupotą”<sup>6</sup>. Zarazem dostrzegał, że: „Sprawiedliwością nazwano to, co najbardziej sprzyja temu, co może najmniej”<sup>7</sup>.

Warto tym kontekście osobno wspomnieć także o podziale na legalistyczne i alegalistyczne koncepcje sprawiedliwości. Legalistyczne koncepcje nadają treściom sprawiedliwości walor obowiązywania prawnego. Alegalistyczne koncepcje z kolei nie widzą w prawie niezbędnego warunku realizacji sprawiedliwości, lecz oczekują tego od norm moralnych, religijnych i społecznych. Zarazem zarówno legalistyczne, jak i alegalistyczne koncepcje sprawiedliwości poszukiwały jej zasadniczego sensu w zróżnicowanych ideach równości, miłości, powinności, wolności, powszechnego bezpieczeństwa i ekwiwalentnej wymiany<sup>8</sup>.

W literaturze anglosaskiej<sup>9</sup> podkreśla się w kontekście prawa konserwatywne i reformatorskie aspekty sprawiedliwości. Aspekt konserwatywny uznaje się tu za bardziej oczywisty. W tym rozumieniu zasadniczą funkcją prawa jest zachowanie porządku i płynnego funkcjonowania społeczeństwa

w takim kształcie, w jakim ono istnieje. Progresywny aspekt sprawiedliwości uwidacznia się wyraźniej w ustawodawstwie niż w orzecznictwie sądowym. Wynika to z różnych ról przypisywanych władzy sądowniczej<sup>10</sup> i władzy ustawodawczej<sup>11</sup>.

W kategorii małych i średnich przedsiębiorstw mikroprzedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 mln euro<sup>12</sup>. Na potrzeby tego opracowania mikroprzedsiębiorca jest pojęciem niedookreślonym, odnosi się do podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, który nie dysponuje znaczną zdolnością ekonomiczną. O przypisaniu takiego statusu danemu podmiotowi powinny decydować jego indywidualne cechy w związku z konkretnymi uwarunkowaniami prawopodatkowymi. Tezy sformułowane w tym opracowaniu zasadniczo można odnieść także do podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, którzy nie dysponują znaczną zdolnością ekonomiczną. Dlatego też termin „mikroprzedsiębiorca” autor stosuje zamiennie z terminem „mikropodatek” oraz pojęciem podatnika, który nie dysponuje znaczną zdolnością ekonomiczną.

Poza zakresem tego opracowania pozostają kwestie związane z odpowiedzialnością karnoskarbową.

## 2. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA

W doktrynie prawa podatkowego sprawiedliwość podatkową określa się jako superzasadę i fundament budowy racjonalnego systemu podatkowego. W tym ujęciu jest to norma uniwersalna, wyrażająca wzór powinienego zachowania się prawodawcy podatkowego<sup>13</sup>. Sprawiedliwość podatkowa, rozpatrywana z perspektywy konfliktu interesów, wskazuje, że opodatkowanie oznacza przesunięcie dóbr ekonomicznych ze sfery prywatnej do sfery publicznej. W związku z tym w szerszym znaczeniu dotyczy ona nie tylko odpowiedniego rozdzielania ciężarów podatkowych, lecz także korzyści uzyskiwanych ze strony państwa. Zarazem obciążenie podatkowe należy kształtować tak, by uwzględniać zarówno interes publiczny, jak i ekonomiczne położenie podatników<sup>14</sup>.

Zasada sprawiedliwości podatkowej jest uznawana za związaną z wartościowaniem prawa z perspektywy norm moralnych. Kwestię sprawiedliwości rozpatruje się w kontekście materialnym (zasada równości opodatkowania i zasada powszechności opodatkowania) i proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)<sup>15</sup>. Powszechność i równość opodatkowania są uznawane za składniki sprawiedliwości podatkowej<sup>16</sup>. Konstytucyjne standardy związane z ujęciem ciężaru podatkowego – w kontekście zasad równości i powszechności – wskazują w sposób wyraźny, że ciężar podatkowy należy rozpatrywać z uwzględnieniem określenia granic podporządkowania dobra indywidualnego dobru publicznemu<sup>17</sup>. Zasadami konkurencyjnymi względem kryterium równości czy też reguły proporcjonalności są zasada korzyści i zasada zdolności płatniczej, przy czym w doktrynie polskiej wydaje się przeważać ta druga<sup>18</sup>. Ma ona być zasadniczym wymiarem materialnej sprawiedliwości podatkowej<sup>19</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się przy tym, że zasady podatkowe nie mają w gruncie rzeczy wiążącego charakteru. Ich znaczenie polega na tym, że są w pewnym stopniu wykorzystywane przez prawodawcę w procesie tworzenia założeń, a także budowy systemu podatkowego<sup>20</sup>.

Kwestia sprawiedliwości podatkowej wiąże się w szczególności z art. 2 (zasada sprawiedliwości społecznej), art. 84 (każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie) i art. 32 ust. 1 (równość wobec prawa, prawo do równego traktowania) Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>21</sup> W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) podkreśla się, że w świetle tego aktu prawnego podatek sprawiedliwy jest podatkiem płaconym przez każdego na zasadzie równości<sup>22</sup>.

TK w wyroku z dnia 28 października 2015 r. wskazał, że: „Zasada równości jako kształtująca obowiązek daninowy oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany zgodnie ze zdolnością indywidualną, uwzględniającą czynniki ekonomiczne, finansowe i socjalne podmiotu, tak aby prowadzić do relatywnej równości opodatkowania” oraz że „ustawodawca ma w dużej mierze swobodę kształtowania wysokości podatków, o ile jednak dochowuje zasad poprawnej legislacji. Granice działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa”<sup>23</sup>.

## 3. REALIZACJA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ W TOKU STOSOWANIA PRAWA PODATKOWEGO A ZDOLNOŚĆ EKONOMICZNA PODATNIKA

Trzeba podkreślić, że faktyczna treść praw i obowiązków podatnika oraz faktyczne następstwa zastosowania odpowiednich norm prawnych z perspektywy sytuacji podatnika nie stanowią prostej pochodnej treści odpowiednich przepisów prawa. Sytuacja podatnika jest determinowana w istotnej mierze określonymi czynnikami, które z kolei są wyznaczone jego zdolnością ekonomiczną. Zdolność ta przesądza o możliwości skorzystania przez podatnika z fachowej pomocy. Pomoc ta jest z kolei związana z dostępem do profesjonalnej wiedzy i wsparciem (w praktyce często w znacznym stopniu wyłączeniem) podatnika w dokonywaniu określonych czynności.

Pierwszym z czynników, o których mowa powyżej, jest zdolność podatnika do odpowiedniego, uprzedniego planowania swoich działań. By skorzystać z określonych przywilejów podatkowych, w tym przeprowadzić tzw. działania optymalizacyjne, wymagany jest dostęp do odpowiedniej wiedzy. Wiedza ta umożliwia przewidywanie następstw prawopodatkowych określonych działań. Pozwala to następnie na takie ukształtowanie działań podatnika, które pozwala zminimalizować ciężar podatkowy przy jednoczesnym zminimalizowaniu niebezpieczeństw związanych z ewentualnymi rozbieżnościami w poglądach dotyczących treści prawa podatkowego, zachodzącymi między podatnikiem a władzą podatkową. Trzeba zaznaczyć, że mowa tu o działaniach, które są podejmowane jeszcze przed wykazaniem jakiegokolwiek aktywności przez władzę podatkową.

Kolejnym czynnikiem jest faktyczna zdolność podatnika do aktywnego działania w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. –

Ordynacja podatkowa<sup>24</sup> w zakresie postępowania podatkowego przewiduje szereg zasad, których realizacja zmniejsza stosunkowo niekorzystną sytuację mikropodatnika. Należą do nich w szczególności:

- 1) zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 o.p.),
- 2) zasada prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.) oraz
- 3) zasada przekonywania strony w postępowaniu podatkowym (art. 124 o.p.).

Mimo obowiązywania tych zasad faktyczna sytuacja podatnika w istocie bardzo różni się w zależności od tego, w jakim stopniu jest on zdolny do podejmowania działań zmierzających do zabezpieczenia swojego interesu. Tego rodzaju działania w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego są szczególnie doniosłe z uwagi na to, że ewentualne orzeczenia sądów administracyjnych zapadają typowo z istotnym opóźnieniem (o ile odpowiednie postępowania sądownoadministracyjne są w ogóle wszczynane). Ma to znaczenie w szczególności z uwagi na znaczną dynamikę zmian zachodzących w przepisach prawa podatkowego.

Także na etapie ewentualnych postępowań sądownoadministracyjnych faktyczna sytuacja podatnika będzie w zasadniczy sposób pochodną zdolności do uzasadniania określonych stanowisk oraz odpowiedniego formułowania treści samych skarg.

Niesporne się wydaje, że prawo podatkowe jest szczególnie skomplikowaną, trudną i hermetyczną dziedziną prawa. Wynika to ze specyficznej struktury ustaw podatkowych, złożoności poszczególnych ich przepisów, często bardzo technicznym i nieintuicyjnym nazewnictwem kluczowych instytucji<sup>25</sup> oraz, już nadmienionej, znacznej dynamiki zmian zachodzących w odpowiednich przepisach.

W wielu przypadkach sytuację komplikują dodatkowo kwestie związane z międzynarodowym prawem podatkowym. Występuje tu bowiem nie tylko konieczność stosowania krajowych ustaw podatkowych. Jednocześnie należy brać pod uwagę również treść odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>26</sup> oraz treść Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.<sup>27</sup> W zakresie opodatkowania dochodu międzynarodowe prawo podatkowe tworzy dla podatników, dysponujących znacznymi zasobami ekonomicznymi, możliwości korzystnego kształtowania ciężaru podatkowego. Z kolei dla podatników niedysponujących tego rodzaju zdolnościami tworzy ono dodatkową płaszczyznę złożoności i skomplikowania prawa podatkowego, co zarazem wiąże się z określonym ryzykiem.

Osobno należy zwrócić uwagę na szczególną złożoność tych obszarów prawa podatkowego, gdzie ważną rolę odgrywa prawo UE. W tych przypadkach trzeba mieć wzgląd na treść nie tylko prawa krajowego, lecz także prawa unijnego. Nakłada się na to specyficzna, nie zawsze łatwa do odczytania rola orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W tych przypadkach podatnik niedysponujący znaczną zdolnością ekonomiczną jest w szczególności trudnej sytuacji, jeśli chodzi o zrozumienie treści ciążących na nim powinności.

Kolejną charakterystyczną dla prawa podatkowego cechą, związaną z przedmiotem tego opracowania, jest wielość poglądów w zakresie treści norm prawa podatkowego. Wiąże się to z problematyką wykładni prawa podatkowego. Nieoczywistość treści normy prawnej zawartej w przepisie nie jest co prawda cechą wyjątkową dla prawa podatkowego. W literaturze wskazuje się, że w praktyce zupełnie jednoznaczne przyporządkowanie normy prawnej, z wykorzystaniem językowych reguł wykładni, występuje wyjątkowo. Niewiele jest przypadków prostej, mechanicznej subsumpcji<sup>28</sup>. W odniesieniu do prawa podatkowego kwestia ta wydaje się jednak szczególnie zaakcentowana z uwagi m.in. na uwarunkowania wskazane we wcześniejszej części opracowania. Szczególna trudność w zidentyfikowaniu treści normy prawnopodatkowej przekłada się na niepewność po stronie podatnika. Podmiot taki z jednej strony, z oczywistych względów, nie chce zapłacić więcej, niż jest to konieczne. Z drugiej zaś strony obawia się konsekwencji wynikających niekoniecznie nawet z błędnej wykładni, ile z wykładni, z której rezultatem nie zgodzi się odpowiedni organ. Ograniczone możliwości ekonomiczne w dużej mierze determinują stopień tej niepewności.

Warte uwagi światło na zarysowaną powyżej problematykę rzuca praktyka, gdyż wielu podatników nie próbuje nawet sięgać do przepisów prawa podatkowego. Wydaje się, że jest to swoista kapitulacja. Podstawą do formułowania ich poglądów w zakresie treści prawa podatkowego są często źródła internetowe (cechujące się bardzo zróżnicowaną wiarygodnością), informacje udzielane w urzędach skarbowych (infolinia) i wytyczne udzielane przez księgowych.

Innym zasługującym na podkreślenie wątkiem jest realny ciężar podatkowy. Nie należy prosto utożsamiać go w szczególności z samą strukturą stawek podatkowych. Faktycznie ciężar podatkowy kształtowany jest także dostępem do przywilejów podatkowych. Wśród tych przywilejów można wyróżnić przywileje jawne, tj. te, które w sposób wyraźny są sformułowane przez ustawodawcę. Inny rodzaj stanowią przywileje, które nie są w sposób wyraźny wyartykułowane przez ustawodawcę (przywileje ukryte), a które mogą być „odnalezione” przez podatników mających dostęp do fachowej wiedzy. Zdolność ekonomiczna podatnika warunkuje zwłaszcza dostęp do przywilejów podatkowych zaliczających się do drugiej z ww. kategorii. Wśród tych przywilejów na podkreślenie w kontekście tematyki tego opracowania zasługują te, które wiążą się ze szkodliwą międzynarodową konkurencją podatkową<sup>29</sup>.

Trzeba także wskazać, że świadomość istnienia przywilejów, które nie są wprost wyartykułowane przez ustawodawcę (a więc także dostęp do nich), jest stopniowalna. Nierzadko świadomość ta rozpowszechnia się z czasem do pewnego poziomu. Może to skutkować likwidacją określonych przywilejów, przy czym nierzadko zarazem pojawiają się nowe.

W kontekście tego rodzaju przywilejów warto przywołać wyrok z dnia 13 stycznia 1994 r., w którym Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) stwierdził, że: „[...] wszelkie przywileje podatkowe (a takimi są zarówno zwolnienia podatkowe, jak i ulgi podatkowe) są wyjątkiem od jednej z kluczowych zasad każdego demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej. Zwolnienia i ulgi podatkowe przyznawane tylko niektórym podatnikom są

odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej, która wymaga powszechności opodatkowania oraz równości podatkowej, wymagając od wszystkich obywateli jednolitej ofiary na cele publiczne<sup>30</sup>.

Jeśli weźmie się pod uwagę powyższe i nawiąże zarazem do wcześniej nadmienionej problematyki międzynarodowego opodatkowania dochodu, warto przywołać tzw. aferę LuxLeaks, kiedy doszło do ujawnienia dokumentów jednej z wiodących firm audytorskich. Dokumenty te wykazały, że wielu podatników, dysponujących znacznymi zasobami ekonomicznymi, miało możliwość unikania opodatkowania. Wyszły wówczas na jaw niejawnie porozumienia zawierane między tymi podatnikami a władzami luksemburskimi. Umożliwiały one minimalizację obciążeń podatkowych. Warto odnotować, że sygnalizujący nieprawidłowości w tej sprawie byli postawieni w stan oskarżenia przed luksemburskimi sądami. Doszło w związku z tym do skazania za naruszenie tajemnicy handlowej, kradzież dokumentów i złamanie tajemnicy zawodowej<sup>31</sup>.

Osobnym, zasługującym na uwagę czynnikiem w kontekście przedmiotu tego opracowania jest automatyzacja<sup>32</sup> prawa podatkowego. Fenomen ten może się odnosić do zapewnienia realizacji norm prawa podatkowego przez władzę publiczną<sup>33</sup>. W tym zakresie obiecująca wydaje się zwłaszcza perspektywa odciążenia podatników od samodzielnego dokonywania pewnych czynności<sup>34</sup>. Zarazem automatyzacja w zakresie prawa podatkowego będzie najprawdopodobniej z czasem w coraz większym stopniu obejmować także stosowanie prawa przez samych podatników. Na uwagę zasługują tu takie kwestie, jak m.in. identyfikacja praw i obowiązków podatnika, identyfikacja ryzyk podatkowych czy tworzenie pism. Mając na uwadze powyższe, można stwierdzić, że automatyzacja tworzy pewną perspektywę złagodzenia problemu, któremu poświęcone jest to opracowanie. Należy jednak uznać, że nie doprowadzi w dającej się przewidzieć przyszłości do jego całkowitego rozwiązania.

#### 4. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Zasadę sprawiedliwości podatkowej należy zestawić z kwestią zdolności ekonomicznej podatnika, zwłaszcza w kontekście ciężaru podatkowego. Istnieje szereg przesłanek przemawiających za tym, by uznać brak uwzględnienia wyżej wskazanej zdolności ekonomicznej w procesach tworzenia i stosowania prawa podatkowego za nieodpowiadający wymogom sprawiedliwości podatkowej. Problem ten wydaje się szczególnie wyrazisty w kontekście postulatów brania pod uwagę zdolności płatniczej podatnika i równości opodatkowania.

W wielu przypadkach zdolność ekonomiczna podatnika w znacznej mierze kształtuje faktyczny ciężar podatkowy, tj. przekłada się na jego efektywne zmniejszenie. Jest to skutkiem tego, że zdolność ekonomiczna podatnika wpływa na dostęp do fachowej wiedzy i wsparcia. Te z kolei determinują zdolność do kształtowania zachowań podatnika w ten sposób, by minimalizować ciężar podatkowy, jak również ryzyka związane z opodatkowaniem. Zdolność ekonomiczna jest także ważną determinantą faktycznej realizacji interesu podatnika w toku postępowania podatkowego i ewentualnych postępowania sądowoadministracyjnych. Należy w związku z tym stwierdzić, że interes podatnika dysponującego niewiel-

ką zdolnością ekonomiczną powinien być otoczony szczególną troską ustawodawcy, organów podatkowych i sądów administracyjnych.

Pewne nadzieje na poprawę sytuacji można wiązać z procesami automatyzacji prawa podatkowego. Warunkiem jest tu jednak to, by realizacja ww. procesów odbywała się z uwzględnieniem specyfiki zdolności ekonomicznej podatnika w toku stosowania prawa podatkowego.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> Zob. *Sprawiedliwość*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/sprawiedliwosc.html>, dostęp: 27.06.2024.
- <sup>2</sup> K. Sójka-Zielińska, *Historia prawa*, Warszawa 1995, s. 18. Warto przypomnieć, że Arystoteles odróżniał sprawiedliwość (zgodność z prawem) od słuszności. Idea słuszności w tym ujęciu mogła korygować normy prawa pozytywnego i je uzupełniać w tym zakresie, w jakim ono milczało.
- <sup>3</sup> R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 1997, t. 44, s. 137.
- <sup>4</sup> Ulpianus, *Digesta*, 1, 1, 10, 1. Cytat za: R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, dz. cyt., s. 138.
- <sup>5</sup> Cyceon, *De natura deorum*, 3, 38. Cytat za: W. Wołodkiewicz, M. Zabłocka, *Prawo rzymskie. Instytucje*, Warszawa 1996, s. 35.
- <sup>6</sup> Cytat za: R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, dz. cyt., s. 139.
- <sup>7</sup> Cytat za: A. Nowak, *Dzieje Polski*, t. 1: *Do 1202. Skąd nasz ród*, Kraków 2014, s. 47. Szerzej na temat syntezy dziejów idei sprawiedliwości zob. M. Maciejewski, *Szkic z dziejów idei sprawiedliwości od czasów starożytnych do współczesności*, w: *Varia doctrinalia*, red. Ł. Machaj, Wrocław 2012, s. 7-26.
- <sup>8</sup> R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, dz. cyt., s. 138.
- <sup>9</sup> Jeśli chodzi o koncepcje anglosaskie, trzeba mieć na uwadze doniosłe, choć niekiedy subtelne różnice zachodzące w specyfice prawa polskiego, czy szerzej kontynentalnego, i prawa anglosaskiego. Ogniskują się one w szczególności w formalnie prawotwórczej działalności sądów anglosaskich. Zob. szerzej: R.A. Tokarczyk, *Prawo amerykańskie*, Kraków 2011; R.A. Tokarczyk, *System prawa amerykańskiego: charakterystyka ogólna*, „Palestra” 1996, t. 40, nr 5-6, s. 112-128.
- <sup>10</sup> Wskazuje się tu, że organy ustawodawcze często są przytłoczone kwestiami politycznymi, przez co rola zapewnienia sprawiedliwości prawa przypada sądom. W tym kontekście wyrazistym przykładem jest bardzo znana sprawa *Brown v. Board of Education* z 1954 r., w której Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych orzekł o niezgodności segregacji rasowej w szkołach z czternastą poprawką do Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki. Co ciekawe, z formalnego punktu widzenia sędziowie dokonywali tu wykładni XIX-wiecznego dokumentu. W istocie jednak owo orzeczenie stanowiło wyraz realizacji XX-wiecznych koncepcji (idei). Zob. D.D. Raphael, *Concepts of Justice*, Oxford 2004, s. 3.
- <sup>11</sup> D.D. Raphael, dz. cyt., s. 2-3.
- <sup>12</sup> Zob. art. 2 ust. 3 załącznika I do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1.
- <sup>13</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, w: *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 126.
- <sup>14</sup> Tamże, s. 127.
- <sup>15</sup> Tamże, s. 116.
- <sup>16</sup> H. Filipczyk, 1.5. *Sprawiedliwość podatkowa*, w: *Negocjacje z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Warszawa 2023.
- <sup>17</sup> A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 129.
- <sup>18</sup> H. Filipczyk, dz. cyt. Szerzej na temat zdolności płatniczej zob. E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- <sup>19</sup> H. Filipczyk, dz. cyt.
- <sup>20</sup> M. Supera-Markowska, 3.5. *Zasady rachunkowości a zasady podatkowe*, w: tejsze, *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Warszawa 2022.

- <sup>21</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- <sup>22</sup> Zob. H. Filipczyk, dz. cyt. Zob. także m.in. wyroki TK:  
1) z dnia 28 października 2015 r., K 21/14, OTK ZU 9A/2015, poz. 152;  
2) z dnia 29 października 1996 r., U 4/96, OTK ZU 5/1996, poz. 40.
- <sup>23</sup> K 21/14, dok. cyt. Zob. także wyroki TK:  
1) z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU 7A/2013, poz. 97;  
2) z dnia 18 października 2011 r., SK 2/10, OTK ZU 8A/2011, poz. 83.
- <sup>24</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.
- <sup>25</sup> Przykładem jest pojęcie odpłatnej dostawy towarów na gruncie podatku od towarów i usług.
- <sup>26</sup> W tym kontekście warto wskazać także m.in. na Komentarz do Modelowej konwencji OECD (*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, w: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), dostęp: 9.07.2024).
- <sup>27</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1369.
- <sup>28</sup> Z. Ziemiński, *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4, s. 45.
- <sup>29</sup> W tym kontekście na uwagę zasługuje w szczególności zjawisko BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*).
- <sup>30</sup> SA/Po 1598/93, LEX nr 22824.
- <sup>31</sup> B. Baran-Wesołowska, *Case trzeci – LuxLeaks, czyli o nieprawidłowościach finansowych na Starym Kontynencie*, w: tejsze, *Zgłaszanie nieprawidłowości. Whistleblowing w praktyce*, Warszawa 2024.
- <sup>32</sup> Przez pojęcie automatyzacji należy rozumieć zupełne lub częściowe zrealizowanie czynności dotyczących stosowania prawa za pomocą automatów będących maszynami wykonującymi czynności bez udziału lub z ograniczonym udziałem człowieka. Zob. *Automat*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/automat.html>, dostęp: 28.06.2024.
- <sup>33</sup> Wyrazistym przykładem już zachodzącej automatyzacji tego rodzaju jest blokowanie rachunku podmiotu kwalifikowanego. Zgodnie z art. 119zv § 1 o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zażądać blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1 o.p., wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać. W myśl art. 119zn § 3 o.p. wskaźnik ryzyka jest ustalany w odniesieniu do podmiotu kwalifikowanego na podstawie algorytmów.
- <sup>34</sup> Przykładem już funkcjonującego udogodnienia tego rodzaju jest usługa Twój e-PIT.

## Bibliografia

## Literatura

- Baran-Wesołowska B., *Zgłaszanie nieprawidłowości. Whistleblowing w praktyce*, Warszawa 2024.
- Cyceron, *De natura deorum*, za: W. Wołodkiewicz, M. Zabłocka, *Prawo rzymskie. Instytucje*, Warszawa 1996.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- Filipczyk H., *Negocjacje z organami podatkowymi jako forma rozwiązywania sporów. Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe?*, Warszawa 2023.

- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, w: *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Maciejewski M., *Szkic z dziejów idei sprawiedliwości od czasów starożytnych do współczesności*, w: *Varia doctrinalia*, red. Ł. Machaj, Wrocław 2012.
- Nowak A., *Dzieje Polski*, t. 1: *Do 1202. Skąd nasz ród*, Kraków 2014.
- Raphael D.D., *Concepts of Justice*, Oxford 2004.
- Sójka-Zielińska K., *Historia prawa*, Warszawa 1995.
- Supera-Markowska M., *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Warszawa 2022.
- System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Tokarczyk R.A., *Prawo amerykańskie*, Kraków 2011.
- Tokarczyk R.A., *Sprawiedliwość jako naczelna wartość prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 1997, t. 44.
- Tokarczyk R.A., *System prawa amerykańskiego: charakterystyka ogólna*, „Palestra” 1996, t. 40, nr 5-6.
- Ulpianus, *Digesta*, za: R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelna wartość prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 1997, t. 44.
- Varia doctrinalia*, red. Ł. Machaj, Wrocław 2012.
- Wołodkiewicz W., Zabłocka M., *Prawo rzymskie. Instytucje*, Warszawa 1996.
- Ziemiński Z., *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4.
- Źródła internetowe
- Automat*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/automat.html>, dostęp: 28.06.2024.
- Sprawiedliwość*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/sprawiedliwosc.html>, dostęp: 27.06.2024.

## Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Dz.U. z 2018 r. poz. 1369.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

## Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 1994 r., SA/Po 1598/93, LEX nr 22824.
- Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU 7A/2013, poz. 97.
- Wyrok TK z dnia 18 października 2011 r., SK 2/10, OTK ZU 8A/2011, poz. 83.
- Wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., K 21/14, OTK ZU 9A/2015, poz. 152.
- Wyrok TK z dnia 29 października 1996 r., U 4/96, OTK ZU 5/1996, poz. 40.

## Inne źródła

- Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, w: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), dostęp: 9.07.2024.