

Małgorzata Militz, Joanna Waśko

Rządowe rozwiązania w walce z nadużyciami w VAT

Powszechnie wiadomo, jak duża jest obecnie skala nadużyć podatkowych i jakie kwoty (w miliardach złotych) traci na tym państwo. Nie dotyczy to jedynie podatku od towarów i usług, choć najczęściej – wskazując na istniejącą „dziurę budżetową”, spowodowaną uchylaniem się od opodatkowania lub innymi oszustwami – jako głównego sprawcę wskazuje się właśnie ten podatek. Bez wątpienia też problem ten ma znacznie większy zasięg i nie dotyczy jedynie działań dokonywanych przez polskich podatników. Wiele państw, także unijnych, od lat radzi sobie z problemem unikania opodatkowania poprzez wprowadzenie klauzul antyabuzywnych. Pomocny w tej walce jest także Trybunał Sprawiedliwości i jego orzecznictwo. Należy wskazać, że w Polsce od wielu lat (z różnym skutkiem) kolejne rządy podejmują wiele inicjatyw mających na celu ograniczenie nadużyć podatkowych. Obecnie jedną z najważniejszych z nich jest wprowadzenie do krajowego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ambicją autorek nie jest jednak całościowe omawianie tej regulacji; chodzi raczej o wskazanie konsekwencji jej wprowadzenia dla podatników VAT. Jednocześnie nie ograniczono się tylko do prezentacji klauzuli zakazu nadużycia prawa w VAT, ale wskazano także konsekwencje na gruncie prawa karnego i karnego skarbowego. W ostatniej zaś części niniejszego artykułu omówiono projektowane rozwiązania, związane z konfiskatą mienia.

1. Klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT

Wskazując na podjęte już przez krajowego ustawodawcę rozwiązania¹, których celem jest ograniczenie różnego rodzaju nadużyć podatkowych, obecnie zwraca się uwagę w szczególności na wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego unijnej zasady wykładni zwanej „klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania”. Otóż ustawą z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw² – dalej jako ustawa nowelizująca, wprowadzono regulację umożliwiającą właściwym organom podatkowym zakwestionowanie poprawności dokonanych rozliczeń podatkowych po ustaleniu/wykazaniu, iż miało miejsce nadużycie prawa. Generalna definicja tego pojęcia została wskazana w art. 119a § 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa³ – dalej jako o.p., i stanowi ona, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny. W sytuacji

zaś stwierdzenia przez organ podatkowy unikania opodatkowania, określi on skutki podatkowe czynności na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

Jednocześnie wskazano, że definicji tej nie stosuje się dla celów podatku od towarów i usług; na potrzeby VAT została wprowadzona „klauzula zakazu nadużycia prawa”, uwzględniająca definicję sformułowaną przez TS. Jak wskazano w art. 3 pkt 1 ustawy nowelizującej,

przez nadużycie prawa dla celów VAT rozumie się czynności wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ – dalej jako u.p.t.u., dokonane w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu te przepisy służą. Wskazano także, że w przypadku wystąpienia nadużycia prawa, dokonane czynności wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

¹ Autorki zwracają uwagę także na wprowadzoną z dniem 1.08.2016 r. regulację dotyczącą zasad opodatkowania VAT wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów paliw silnikowych (tzw. pakiet paliwowy wprowadzony ustawą z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 1052), a który nie został omówiony w niniejszym artykule. Więcej na temat tzw. pakietu paliwowego zob. Sz. Parulski, R. Kowalik, „Pakiet paliwowy” – rewolucja w obrocie paliwami z zagranicą, „Przegląd Podatkowy” 2016/8, s. 9–14.

² Dz. U. poz. 846.

³ Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

⁴ Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.

VAT KLAUZULA ZAKAZU NADUŻYCIA PRAWA



Należy podkreślić, że skutki wyłączenia spod definicji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czynności objętych VAT mają znacznie dalej idące konsekwencje, niż wynikające jedynie z różnicy w zdefiniowaniu. W szczególności należy zaznaczyć, że w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu VAT nie jest przewidziana możliwość wystąpienia o tzw. opinię zabezpieczającą, a tym samym podatnikom VAT nie będą przysługiwać żadne środki ochrony⁵. Ponadto, odmiennie niż w przypadku postępowań prowadzonych w ramach klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, postępowanie będzie prowadzone przez urząd skarbowy właściwy dla celów VAT oraz dyrektora urzędu kontroli skarbowej, a nie przez Ministra Finansów. Może to zdecydowanie przyczynić się do częstszego kwestionowania przez organy podatkowe poprawności dokonanych rozliczeń, z powołaniem się na tę klauzulę, i większej liczby postępowań w tym zakresie.

Pomimo że definicja klauzuli zakazu nadużycia prawa w VAT została wprost wskazana w krajowych przepisach podatkowych obowiązujących od 15.07.2016 r., to dla podatników VAT nie jest ona żadną nowością i – co więcej – stanowiła już wielokrotnie podstawę prawną

wydawanych przez organy podatkowe decyzji⁶. Bez wątpienia jednak właściwa interpretacja pojęcia „klauzula nadużycia prawa w VAT” powodowała, i w dalszym ciągu będzie powodować, wiele wątpliwości interpretacyjnych, czego przykładem może być orzecznictwo sądów krajowych⁷. Ambicją autorki nie jest jednak szczegółowe omawianie tej klauzuli, a jedynie przybliżenie najistotniejszych jej elementów, ze wskazaniem obszarów, w jakich mogą toczyć się spory z organami podatkowymi.

1.1. Zasada zakazu nadużycia prawa zasadą unijną

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że zarówno dotychczas stosowana, jak i wprowadzona obecnie definicja klauzuli zakazu nadużycia prawa w VAT jest oparta na definicji przedstawionej przez TS, w szczególności w wyroku z 21.02.2006 r. w sprawie *C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide*

⁶ Niektóre z tych spraw trafiły już na wokandę sądową, por. np. wyroki NSA: z 6.04.2011 r. (I FSK 523/10), LEX nr 785676; z 5.02.2014 r. (I FSK 1747/12); z 4.07.2014 r. (I FSK 1199/13); z 18.11.2015 r. (I FSK 1212/14), LEX nr 1989493.

⁷ Zob. w szczególności wyrok WSA we Wrocławiu z 29.04.2011 r. (I SA/Wr 1465/10), LEX nr 863630, w którym sąd nie podzielił poglądu organów podatkowych, że miało miejsce nadużycie prawa (co zostało potem potwierdzone przez NSA w wyroku z 26.07.2012 r. (I FSK 1429/11), LEX nr 1392242). Wyrok ten ze wszech miar zasługuje na uznanie, gdyż dokonano w nim po raz pierwszy tak kompleksowej analizy zagadnienia koncepcji nadużycia prawa.

⁵ Jak wynika bowiem z art. 119w o.p. „§ 1. Zainteresowany może zwrócić się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie opinii zabezpieczającej. (...) § 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej”.



*Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*⁸ – dalej jako wyrok TS w sprawie C-255/02, *Halifax*, oraz wyroku z 21.02.2008 r. w sprawie C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze przeciwko Part Service Srl*⁹ – dalej jako wyrok TS w sprawie C-425/06, *Part Service*. Nie może być inaczej – wykładnia przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku¹⁰ – dalej jako szósta dyrektywa, czy też dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹ – dalej jako dyrektywa 2006/112, dokonana przez TS, stanowi część porządku prawnego państw członkowskich. Ponadto nie można zapominać, iż zasada zakazu nadużycia prawa jest stworzona jako ogólna zasada wykładni¹², nie wymaga wyraźnego legislacyjnego uregulowania w prawie unijnym, aby znaleźć zastosowanie do przepisów dotyczących VAT. Nie wymaga także przyjęcia przez państwa członkowskie odpowiednich przepisów w prawie krajowym, regulujących kwestie unikania opodatkowania¹³. Należy też zauważyć, że TS w swoim orzecznictwie stworzył spójny wzorzec nadużycia (nie zawsze zwanego nadużyciem prawa), według którego ocena tego nadużycia opiera się na tym, czy sposób wykonywania dochodzonego prawa jest zgodny z celami przepisów, które formalnie stanowią jego źródło.

1.2. Jakie przesłanki muszą wystąpić, by stwierdzić istnienie nadużycia prawa w VAT?

Ten wzorzec stanowił także punkt wyjścia dla zdefiniowania przez TS pojęcia „klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT”.

Dokonując wykładni tego pojęcia, TS sformułował na potrzeby stwierdzenia nadużycia w VAT test zawierający dwa elementy¹⁴.

⁸ EU:C:2006:121.

⁹ EU:C:2008:108.

¹⁰ Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977 r., s. 1 ze zm.

¹¹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.

¹² Wyroki TS: z 3.12.1974 r. w sprawie 33/74, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen przeciwko Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, EU:C:1974:131; z 10.01.1985 r. w sprawie 229/83, *Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc i inni przeciwko SARL „Au blé vert” i inni*, EU:C:1985:1; z 7.02.1979 r. w sprawie C-115/78, *J. Knoors przeciwko Staatssecretaris van Economische Zaken*, EU:C:1979:31; z 3.02.1993 r. C-148/91, *Vereniging Veronica Omroep Organisatie przeciwko Commissariaat voor de Media*, EU:C:1993:45; z 2.05.1996 r. w sprawie C-206/94, *Brennet AG przeciwko Vittorio Paletta*, EU:C:1996:182; z 12.05.1998 r. w sprawie C-367/96, *Alexandros Kefalas i in. przeciwko Elliniko Dimosio (państwo greckie) i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, EU:C:1998:222; z 23.03.2000 r. w sprawie C-373/97, *Dionysios Diamantis przeciwko Elliniko Dimosio i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, EU:C:2000:150; z 9.03.1999 r. w sprawie C-212/97, *Centros Ltd przeciwko Erhvervsog Selskabssjirelsen*, EU:C:1999:126; czy też bardziej współcześnie – z 29.03.1012 r. w sprawie C-529/10, *Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko Safilo Spa*, EU:C:2012:188.

¹³ Opinia Rzecznika Generalnego M. Maduro w sprawie C-255/04, *Halifax*, pkt 75.

¹⁴ Wyroki TS w sprawach: C-255/02, *Halifax*, C-425/06, *Part Service*.

Wymaga tym samym, by dla stwierdzenia istnienia nadużycia wystąpiły łącznie dwie przesłanki:

po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy (obecnie dyrektywy 2006/112) i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów.

Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, że wyłącznym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. I o ile w wyroku w sprawie C-255/02, *Halifax* TS wskazuje, że chodzi o sytuację, w której wyłącznym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, to w kolejnym wyroku – w sprawie C-425/06, *Part Service* – doprecyzowuje, iż chodzi o taką sytuację, w której uzyskanie korzyści podatkowej ma cel zasadniczy (jednakże nie jedyny/wyłączny). W sprawie C-425/06, *Part Service*, poza uzyskaniem korzyści podatkowych, występowały także cele gospodarcze związane z marketingiem (wprowadzenie na rynek nowego produktu finansowego po obniżonych kosztach), z organizacją (rozdzielenie funkcji zarządzania ryzykiem: ubezpieczenie, poręczenie i finansowanie powierzone innej spółce; zarządzanie zasobami samochodowymi powierzone spółkom operacyjnym) i z gwarancją (finansowanie odgrywało rolę kaucji gwarancyjnej za wywiązanie się użytkownika ze zobowiązań). Trybunał Sprawiedliwości jednakże nie miał wątpliwości w tej sprawie;

jeśli uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynności (co powinno zbadać sąd krajowy), to można stwierdzić istnienie praktyk stanowiących nadużycie¹⁵.

Wskazał także, że dla oceny sztucznego charakteru transakcji można uwzględniać również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub personalnej pomiędzy danymi stronami¹⁶. Uzasadnieniem dla stworzenia określonej

¹⁵ Zob. też wyrok TS z 17.12.2015 r. w sprawie C-419/14, *WebMindLicenses kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, EU:C:2015:832 – dalej jako wyrok TS w sprawie C-419/14, *WebMindLicenses*, w którym wskazano, iż dla oceny sztuczności struktury należy zbadać, czy fizycznie istnieje podwykonawca, czy posiada lokal, wyposażenie, personel, czy czynności były przez podatnika wykonywane w jego imieniu i na własne ryzyko. Ale już fakt, że podmiot zarządzający i jedyny akcjonariusz był twórcą know-how, że wywierał wpływ i sprawował kontrolę nad wykorzystaniem tego know-how, że powierzono zarządzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i zasobami technicznymi innym podmiotom w ocenie TS same w sobie nie są rozstrzygające (pkt 31 i 32 wyroku).

¹⁶ Pkt 62 wyroku TS w sprawie C-425/06, *Part Service*.

struktury nie mogą być też warunki umowne¹⁷; TS zaznacza, że jeżeli warunki umowne prowadzą do sztucznej konstrukcji, a w szczególności nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych danej transakcji, to należy je pominąć¹⁸. Trybunał Sprawiedliwości podkreśla także, że dokonując oceny celu działania/zachowania podatnika w kontekście postawienia mu zarzutu nadużycia prawa, należy brać pod uwagę dokonaną przez niego czynność z uwzględnieniem obiektywnych okoliczności, a nie opierać się jedynie na subiektywnym zamiarze tego podatnika¹⁹.

Stwierdzenie wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie nie opiera się bowiem na charakterze transakcji handlowych, lecz na przedmiocie, celu i skutkach tych transakcji²⁰.

Powyższe wskazówki udzielone przez TS są i będą bardzo skwapliwie wykorzystywane przez organy podatkowe. O ile bowiem trudno jest wykazać, że celem dokonanej/dokonanych transakcji jest wyłącznie cel podatkowy, to już znacznie łatwiej jest wykazać jej/ich zasadniczy charakter/cel. I pomimo że z jednej strony TS wskazuje, iż podatnikom przysługuje swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu wykonywania czynności, które uważają oni za najbardziej przystosowane do potrzeb swojej działalności gospodarczej oraz mające na celu ograniczenie swoich obciążeń podatkowych²¹, to z drugiej strony podkreśla, że „prawo podatkowe nie może stać się rodzajem prawnego «dzikiego Zachodu», w którym praktycznie każdy rodzaj oportunistycznego zachowania musi być tolerowany tak długo, jak pozostaje w zgodzie ze ściśle formalistyczną wykładnią odpowiednich przepisów podatkowych²²”. Ta myśl, wyrażona w formie metafory, najpełniej obrazuje wspierany przez dyrektywę 2006/112 cel prawa unijnego, zgodnie z którym przepisy tej dyrektywy nie mogą być wykorzystywane dla całkowicie sztucznych konstrukcji, oderwanych od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i tworzonych w celu uzyskania korzyści podatkowych²³.

¹⁷ Wyrok TS z 20.06.2013 r. w sprawie C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs przeciwko Paulowi Neweyowi*, EU:C:2013:409 – dalej jako wyrok TS w sprawie C-653/11, *Paul Newey*.

¹⁸ Wyroki TS: w sprawie C-653/11, *Paul Newey* i z 22.12.2010 r. w sprawie C-103/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Weald Leasing Ltd*, EU:C:2010:804 – dalej jako wyrok TS w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*.

¹⁹ Pkt 71 opinii Rzecznika Generalnego M. Maduro w sprawie C-255/04, *Halifax*.

²⁰ Wyrok TS w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*.

²¹ Wyroki TS: w sprawie C-419/14, *WebMindLicences* oraz w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*.

²² Opinia Rzecznika Generalnego M. Maduro w sprawie C-255/02, *Halifax*, pkt 77.

²³ Wyroki TS: z 22.05.2008 r. w sprawie C-162/07, *Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA przeciwko Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate*, EU:C:2008:301; z 27.10.2011 r. w sprawie C-504/10, *Tanoarch s.r.o. przeciwko Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky*, EU:C:2011:707 – dalej jako wyrok TS w sprawie C-501/10,

1.3. „Korzyść podatkowa” nadużycia prawa w VAT – tylko w VAT?

Kolejna wątpliwość, jaka już pojawiła się w kontekście zastosowania klauzuli nadużycia prawa w VAT, to ustalenie, czy skutek w postaci korzyści podatkowej powinien zaistnieć w rozliczeniach w VAT, czy też jego efekt może także wystąpić na gruncie innych podatków.

Zagadnienie to nie jest niestety czysto hipotetyczne, bo już w krajowym orzecznictwie pojawiają się wyroki wskazujące na konieczność zastosowania klauzuli nadużycia prawa, jeśli korzyść podatkową osiągnięto np. w podatku dochodowym²⁴.

Rodzi się więc pytanie o słuszność tego stanowiska. Z jednej strony bowiem klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest unijną zasadą wykładni prawa unijnego i – jak wskazuje orzecznictwo TS – może być również stosowana do podatków dochodowych²⁵. Z drugiej – z orzecznictwa TS dotyczącego VAT można wywodzić, że stoi on na stanowisku, że korzyść podatkowa, jaka wiąże się z nadużyciem określonego przepisu dyrektywy 2006/112, powinna wystąpić w VAT. Jak podkreślił Rzecznik Generalny P. Maduro,

„kryteria zastosowania w dziedzinie VAT zasady wykładni zakazującej nadużycia prawa wspólnotowego muszą być ustalone w świetle konkretnych cech i zasad tego zharmonizowanego podatku²⁶”.

To oznacza, że prawo dochodzone przez podatnika (np. dotyczące prawa do odliczenia podatku

Tanoarch; z 12.07.2012 r. w sprawie C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2012:461; z 20.04.2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02, *Gemeente Leusden i Holin Groep BV cs przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2004:263.

²⁴ Wyrok NSA z 4.02.2015 r. (I FSK 190/14), LEX nr 1653838, w którym stwierdzono, że „motywnie nadużycia prawa na tle art. 86 ust. 1 u.p.t.u. nie musi być jedynie korzyść uzyskana w podatku od towarów i usług, lecz także w ramach innych zobowiązań podatkowych. Wymaga to częstokroć kompleksowego badania przez organy podatkowe kwestionowanych przez nie zdarzeń gospodarczych w kontekście kilku podatków (zasadniczo: VAT, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych), gdyż zasadnicze motywy nadużycia prawa przez podatnika mogą tkwić np. w podatkach dochodowych, czy też innych stosunkach majątkowych, a na gruncie podatku od towarów i usług uwidaczniają się wówczas jedynie skutki działań podjętych w celach uzyskania niezasadnych korzyści podatkowych w tychże podatkach lub stosunkach²⁷ oraz wyrok WSA w Gdańsku z 25.11.2015 r. (I SA/Gd 1166/15), LEX nr 1947579.

²⁵ Zob. wyroki TS: z 12.06.2006 r. w sprawie C-196/04, *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544; z 13.03.2007 r. w sprawie C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2007:161.

²⁶ Pkt 83 opinii Rzecznika Generalnego M. Maduro w sprawie C-255/04, *Halifax*.



naliczonego²⁷, określania podstawy opodatkowania²⁸, miejsca świadczenia usług²⁹) jest wyłączone, jeśli jego przyznanie stałoby w sprzeczności z celami i skutkami, których osiągnięciu służą właściwe przepisy wspólnego systemu VAT. Zwracając uwagę na tę kwestię warto też podkreślić, iż sprawy, jakimi zajmował się TS w kontekście nadużycia prawa, dotyczyły albo nadużyć przepisów prawa w zakresie podatków bezpośrednich (i korzyści osiąganych w tych podatkach), albo nadużyć w VAT i korzyści podatkowych w tym podatku.

Dotychczas TS nie zajmował się sprawą niejako „na styku” dwóch podatków, czyli w sytuacji, gdy nadużycie prawa miało miejsce w jedynym podatku, a korzyść podatkowa zaistniała w drugim.

Mając jednak na uwadze istniejące już spory pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami i kwestionowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na zaistnienie korzyści podatkowej w podatkach dochodowych, należy spodziewać się, iż w kwestii tej ostatecznie będzie zmuszony wypowiedzieć się TS.

1.4. Granica pomiędzy działaniami legalnymi a uznаныmi jako „nadużycie prawa w VAT”

Kolejnym obszarem sporów, jakie już pojawiają się (i zapewne będą pojawiać się w dalszym ciągu), jest wyznaczenie granicy, do której działania podatnika tworzącego pewną strukturę będą uważane za działania zgodne z przepisami i wobec których nie będzie możliwości zastosowania klauzuli nadużycia prawa w VAT.

W orzecznictwie TS wskazuje się, iż jeśli podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwiema czynnościami, to dyrektywa 2006/112 nie nakłada na niego obowiązku dokonania takiej czynności, która wiązałaby się z zapłatą najwyższej kwoty podatku.

Podkreśla się wręcz, że podatnikowi przysługuje prawo do wyboru takiej struktury swojej działalności, przez którą ograniczy on swoje zobowiązanie podatkowe³⁰. W ocenie auterek

kryterium dla oceny, czy doszło już do nadużycia prawa, czy też działania podatnika pozostają

jeszcze w sferze zgodnego z prawem zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, jest zbadanie, czy wystąpiły łącznie obie przesłanki kwalifikujące daną czynność/strukturę jako prowadzącą do nadużycia prawa, czy też nie.

Przesłanki te zostały wskazane w wyroku TS w sprawie C-255/04, *Halifax*. Po pierwsze, należy ustalić, czy pomimo spełnienia warunków formalnych określonych w przepisach o podatku od towarów i usług dane czynności skutkują uzyskaniem korzyści podatkowej sprzecznej z celem tego przepisu. Po drugie, trzeba wykazać, że z ogółu obiektywnych okoliczności/czynników wynika, iż zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych³¹. W rezultacie zasada nadużycia prawa powinna być stosowana w wyjątkowych przypadkach, w których nadużycie jest ewidentne, a wszelkie środki prawne muszą być stosowane oszczędnie w zakresie ograniczonym jedynie do tego nadużycia³².

1.5. Obowiązek „przedefinowania” transakcji stanowiących nadużycie w VAT

Ostatnią kwestią sporną, jaka już występuje (i zapewne w dalszym ciągu będzie występować), jest prawidłowe zrozumienie pojęcia „przedefinowanie”. Konsekwencją stwierdzenia nadużycia prawa jest bowiem – w świetle wyroku TS w sprawie C-255/04, *Halifax* – konieczność przedefinowania transakcji. Co to w istocie oznacza? Przepisy dyrektywy 2006/112 muszą być interpretowane jako przyznające podatnikom prawo do skorzystania z danego przepisu (np. przyznającego prawo do odliczenia podatku naliczonego, ustalenia podstawy opodatkowania, określającego miejsce świadczenia), w takim zakresie, w jakim by to prawo istniało, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

Innymi słowy, uznając, że doszło do nadużycia prawa, organy podatkowe muszą odtworzyć sytuację, która by istniała, gdyby nie stworzono sztucznej struktury, prowadzącej do tego nadużycia.

Pewnych wskazówek w tym zakresie TS udzielił w wyroku w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*³³, jednak nie można oprzeć się wrażeniu, że są one dość ogólnikowe (mimo iż pytanie sądu odsyłającego dotyczyło właśnie

²⁷ Wyroki TS: w sprawie C-255/04, *Halifax*; w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*; w sprawie C-504/10, *Tanoarch*.

²⁸ Wyrok TS w sprawie C-425/06, *Part Service*.

²⁹ Wyroki TS: w sprawie C-653/11, *Paul Newey* oraz w sprawie C-419/14, *WebMindLicences*.

³⁰ Wyroki TS: w sprawie C-255/04, *Halifax*, pkt 73; w sprawie C-425/06, *Part Service*, pkt 73 i w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*, pkt 27.

³¹ Szczegółowych wskazówek w tym zakresie TS udzielił w wyroku w sprawie C-103/09, *Weald Leasing*.

³² A. Bącał, A. Zalaśkiński, w: *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, W. Nykiel (red. nauk.), A. Zalaśkiński (red. nauk.), Warszawa 2014, s. 1237 i n. Takie podejście potwierdza także orzecznictwo NSA; jako przykład należy wskazać chociażby wyrok NSA z 6.04.2011 r. (I FSK 523/10), LEX nr 785676.

³³ Pkt 50 i 51.

tej kwestii)³⁴. Mając na uwadze okoliczności (stany faktyczne), jakie stanowiły punkt wyjścia dla rozważań TS (a także sądów krajowych³⁵), można wskazać, że takie przededefiniowanie może polegać na określeniu innej kwoty podatku do odliczenia (mniejszej niż wynikałoby z zastosowania sztucznej struktury), ustaleniu innej podstawy opodatkowania (niższej) lub w ogóle pominięciu danej czynności lub ustalonych warunków umownych (co będzie wiązać się z pozbawieniem podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego). Można się jedynie spodziewać, iż ostatnia z wymienionych metod będzie przez organy podatkowe stosowana najczęściej.

2. Ryzyko odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej w związku z czynnościami uznanymi za nadużycie prawa

Zwracając uwagę na konsekwencje kwalifikacji czynności jako dokonanej z nadużyciem prawa, a także wskazując możliwości/uprawnienia organów państwa do karania podatników za takie działania, nie można pominąć konsekwencji w zakresie odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej.

Czynności uznane za nadużycie prawa mogą stać się przedmiotem postępowania karnego lub karnego skarbowego.

Inicjowanie takich postępowań zazwyczaj odbywa się po przekazaniu przez organ podatkowy finansowemu organowi postępowania przygotowawczego (najczęściej funkcjonującemu w ramach tej samej jednostki administracyjnej) informacji o nieprawidłowościach w ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego przez podatnika. Ze względu na to, bardziej prawdopodobne wydaje się ryzyko poniesienia przez podatnika odpowiedzialności karnej skarbowej niż karnej.

Należy przypomnieć, że podstawą kryminalizacji większości przypadków, w których dochodzi do nieprawidłowego, tj. określonego na niższym poziomie niż wynika to z przepisów prawa podatkowego, ustalenia wysokości należnego zobowiązania podatkowego, jest art. 56³⁶ ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy³⁷ – dalej jako k.k.s. Przepis ten może stanowić także podstawę kryminalizacji działań podatnika uznanego za nadużycie prawa w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Pomijając takie sytuacje, wypełniające znamiona czynu z art. 56 k.k.s., jak podawanie w deklaracji lub oświadczeniu danych nieodpowiadających rzeczywistym zdarzeniom faktycznym, należy wskazać, że możliwe jest przypisanie odpowiedzialności karnej skarbowej na tej podstawie również w przypadku, kiedy podatnik podaje prawdę w deklaracji lub oświadczeniu (tzn. podane przez niego informacje odpowiadają rzeczywistym zdarzeniom), ale błędnie je kwalifikuje. Taka sytuacja może mieć miejsce właśnie w przypadku czynności uznanych za nadużycie prawa. W doktrynie przyjmuje się, że: „Ustawodawca wymaga bowiem od podatnika nie tylko przedstawienia w deklaracji lub oświadczeniu danych zgodnych z rzeczywistością, a więc przedstawienia ich w sposób rzetelny, lecz także dokonania określonej «kwalifikacji» tych danych z punktu widzenia konstrukcji danego rodzaju podatku. Oba elementy składają się na pojęcie «podanie nieprawdy», które może objawiać się albo podaniem w deklaracji lub oświadczeniu danych w sposób nierzetelny; a więc niezgodnie z rzeczywistością, albo na przedstawieniu w deklaracji lub oświadczeniu danych w sposób rzetelny, tj. zgodnie z rzeczywistością, lecz przy jednoczesnym przyjęciu ich niewłaściwej kwalifikacji z punktu widzenia regulacji odnoszących się do danego typu podatku”³⁸. Można więc wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik, podając informacje w sposób rzetelny (tj. takie informacje, które dokumentują rzeczywiste zdarzenia faktyczne), wypełnia swoim zachowaniem znamiona czynu z art. 56 k.k.s., dokonując ich błędnej kwalifikacji, gdyż informacje te odzwierciedlają czynności uznane za nadużycie prawa (a zgodnie z art. 5 ust. 4 u.p.t.u. czynności uznane za nadużycie prawa wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa). Skutkiem tych działań musi być narażenie na uszczuplenie należności podatkowej.

Możliwe są oczywiście, w zależności od okoliczności, inne kwalifikacje prawne zachowań podatnika skutkujących obniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego na gruncie kodeksu karnego skarbowego – np. art. 54 § 1 k.k.s.³⁹, w przypadku nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, lub art. 76 § 1 k.k.s.⁴⁰, w przypadku próby doprowadzenia do zwrotu VAT.

Chociaż bardziej prawdopodobne wydaje się sięganie przez organy po przepisy kodeksu karnego skarbowego,

³⁸ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.

³⁹ „Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie”.

⁴⁰ „Kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie”.

³⁴ Być może bardziej szczegółowo odniesie się do kwestii „przedefiniowania” w związku z zadaniem przez sąd brytyjski pytania prejudycjalnego w sprawie C-251/16, *Edward Cussenes, John Jennings, Vincent Kingston*.

³⁵ W tym miejscu należy w szczególności wskazać na wyrok NSA z 18.11.2015 r. (I FSK 1212/14), LEX nr 1989493.

³⁶ „Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie”.

³⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.



możliwe jest także uznanie działań zmierzających do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, uznanych za nadużycie prawa, za czyny zabronione z ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks karny⁴¹ – dalej jako k.k. Przykładem takiej kwalifikacji jest art. 286 § 1 k.k., kryminalizujący zachowanie polegające na doprowadzeniu innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia swoim mieniem w celu uzyskania korzyści majątkowej (oszustwo). Sytuacja taka możliwa jest wtedy, kiedy podatnik doprowadzi do nie należnego zwrotu VAT. Niewykluczone, że przy bardziej skomplikowanych stanach faktycznych mogą pojawić się jeszcze inne kwalifikacje prawnokarne zachowań związanych z czynnościami stanowiącymi nadużycie prawa.

Omawiając konsekwencje prawnokarne czynności stanowiących nadużycie prawa, nie można zapominać o tym, że niezbędnym elementem przypisania sprawcy odpowiedzialności karnej lub karnej skarbowej jest wykazanie, iż jego działanie było zawinione. Nie wystarczy więc samo naruszenie przepisów prawa podatkowego, by uznać, że doszło do popełnienia przestępstwa. Wszystkie wskazane wyżej przestępstwa z kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego można popełnić wyłącznie umyślnie. Oznacza to, że podatnik przy ich dokonaniu musiał mieć wolę popełnienia czynu zabronionego lub przewidując możliwość popełnienia czynu zabronionego, godził się na to. Warto także dodać, że umyślność popełnienia czynu zabronionego musi zostać udowodniona, nie można jej domniemywać. W toku ewentualnego postępowania karnego lub karnego skarbowego organ prowadzący postępowanie przygotowawcze będzie więc musiał udowodnić, iż podatnik działał z zamiarem popełnienia czynu zabronionego lub co najmniej godził się na możliwość jego popełnienia.

Niestety, finansowe organy postępowania przygotowawczego rzadko wyczuwają niuanse związane ze zróżnicowaniem odpowiedzialności podatkowej i karnej (karnej skarbowej) za naruszenie przepisów prawa podatkowego.

Bardzo często następuje tu tzw. automatyzm w przypisywaniu odpowiedzialności karnej skarbowej za sam fakt naruszenia przepisów prawa podatkowego skutkującego uszczupleniem bądź narażeniem na uszczuplenie należności podatkowej.

Praktykę taką należy ocenić nagannie, gdyż ewentualne błędy w określeniu wysokości zobowiązania podatkowego są niejako wpisane w zasadę tzw. samoobliczania podatku przez podatnika.

Automatyzm przekładania naruszeń prawa podatkowego na grunt odpowiedzialności karnej lub karnej skarbowej ma często miejsce w przypadku zbliżającego się terminu upływu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Organy bezrefleksyjnie korzystają wtedy z możliwości wydłużenia sobie czasu do prowadzenia postępowania

podatkowego lub kontrolnego i instrumentalnie wszczynają postępowania karne lub karne skarbowe, tylko i wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

3. Rozszerzona konfiskata mienia oraz inne plany zaostrzenia odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe

Przybliżając Czytelnikom możliwe scenariusze i konsekwencje związane ze stwierdzeniem przez organy podatkowe nadużycia prawa lub innych nieprawidłowości w rozliczaniu VAT, nie można pominąć wskazania inicjatyw ustawodawczych, zmierzających do zaostrzenia odpowiedzialności z tytułu przestępstw podatkowych i finansowych.

Jednym z takich pomysłów jest tzw. rozszerzona konfiskata mienia. Pod tym pojęciem mieści się projekt zmian w kodeksie karnym, karnym skarbowym i innych ustawach⁴², dotyczący poszerzenia katalogu dóbr majątkowych mogących ulec przepadkowi w związku z popełnieniem przestępstw, które spowodowały uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wiązały się z uzyskaniem korzyści majątkowych przez sprawców. Projekt ten znajduje się aktualnie (w momencie przygotowywania niniejszego artykułu) na etapie opiniowania.

Jedną z kontrowersyjnych propozycji jest możliwość orzeczenia przez sąd przepadku składników i praw majątkowych przedsiębiorstwa, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa, chociażby nie stanowiły własności sprawcy. Na gruncie kodeksu karnego skarbowego ma on stanowić nowy środek karny, którego jedyną przesłanką zastosowania ma być skazanie za przestępstwo skarbowe, powodujące uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości⁴³. Na gruncie kodeksu karnego orzeczenie takiego przepadku będzie możliwe w razie skazania za przestępstwo, z którego popełnienia sprawca osiągnął, chociażby pośrednio, korzyść majątkową znacznej wartości⁴⁴ oraz w innych wypadkach przewidzianych w ustawie. Właściciel przedsiębiorstwa lub inna osoba uprawniona może uchronić się przed przepadkiem przedsiębiorstwa, jeśli wykaże, że zachowała należyta ostrożność wymaganą w danych okolicznościach, a pomimo tego nie przewidziała lub nie mogła przewidzieć, że przedsiębiorstwo może służyć lub być przeznaczone do popełnienia przestępstwa.

Możliwość orzeczenia przepadku przedsiębiorstwa nienależącego do sprawcy stwarza ogromne zagrożenie dla swobody działalności gospodarczej i nakłada na przedsiębiorców nieuzasadnione ryzyko ponoszenia konsekwencji przestępczego działania osób trzecich.

⁴² <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12285851/katalog/12354958#12354958>.

⁴³ Aktualnie to kwota 925.000 zł.

⁴⁴ Mienie, którego wartość w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza 200.000 zł.

⁴¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137.

Nowelizacja ma także objąć modyfikację dotychczasowego brzmienia art. 45 § 2 i 3 k.k.⁴⁵ Nowy art. 45 § 2 k.k. będzie zawierał domniemanie, zgodnie z którym w razie skazania za przestępstwo, z którego popełnienia sprawca osiągnął (choćby pośrednio) korzyść majątkową znacznej wartości, albo przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności, której górna granica jest nie niższa niż 5 lat, albo popełnione w zorganizowanej grupie lub związku, mających na celu popełnienie przestępstwa, jeżeli prowadziło ono lub mogło prowadzić – chociażby pośrednio – do osiągnięcia korzyści majątkowej, przyjmuje się, że mienie, które sprawca objął we władanie lub do którego uzyskał jakikolwiek tytuł w ciągu 5 lat przed popełnieniem przestępstwa lub po jego popełnieniu, do chwili uzyskania chociażby nieprawomocnego wyroku, stanowi korzyść uzyskaną z popełnienia przestępstwa. Domniemanie to można obalić poprzez wykazanie przez sprawcę lub inną zainteresowaną osobę dowodu przeciwnego, tj. że mienie to nie miało związku z popełnionym przestępstwem.

Analogiczne domniemanie ma zostać wprowadzone także do kodeksu karnego skarbowego. Mienie, które sprawca objął we władanie lub do którego uzyskał jakikolwiek tytuł w ciągu 5 lat przed popełnieniem przestępstwa skarbowego lub po jego popełnieniu, do chwili wydania chociażby nieprawomocnego wyroku, będzie uznane za korzyść majątkową uzyskaną z popełnienia przestępstwa skarbowego (pod warunkiem braku dowodu przeciwnego). Przepadek tego mienia będzie mógł zostać orzeczony w następujących okolicznościach:

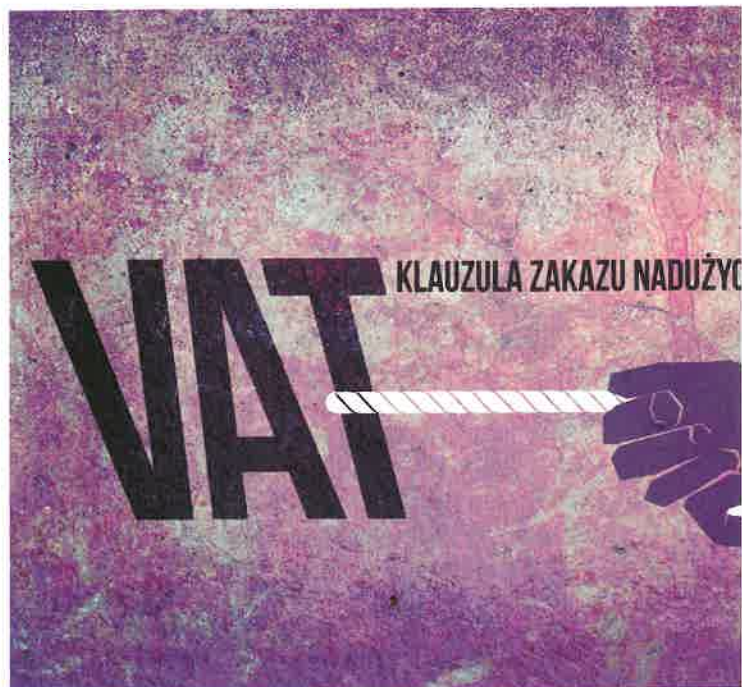
- a) skazanie za przestępstwo skarbowe, z którego popełnienia sprawca osiągnął, chociażby pośrednio, korzyść majątkową dużej wartości⁴⁶;
- b) skazanie za przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności, której górna granica jest wyższa niż 3 lata;
- c) skazanie za przestępstwo popełnione w zorganizowanej grupie albo związku, mających na celu popełnienie przestępstwa, jeśli prowadziło ono lub mogło prowadzić, chociażby pośrednio, do osiągnięcia korzyści majątkowej.

Domniemania te mogą znaleźć zastosowanie do przestępstw związanych z uszczupleniem należności podatkowej, także tych omawianych w niniejszym artykule. Przestępstwa te są zagrożone karą pozbawienia wolności w wysokości przekraczającej granice wskazane w przepisach konstruujących te domniemania.

Skutkiem zaliczenia w poczet majątku uzyskanego w związku z popełnieniem przestępstwa także mienia nabytego w ciągu 5 lat przed jego popełnieniem, będzie możliwość orzeczenia przez sąd przepadku tego majątku.

⁴⁵ Art. 45 k.k. odnosi się do możliwości orzekania przez sąd przepadku korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa.

⁴⁶ Aktualnie jest to kwota 925.000 zł.



Analogicznie do poszerzenia katalogu składników majątkowych mogących ulec przepadkowi, poszerza się także możliwość ustanawiania zabezpieczeń majątkowych na poczet orzeczenia przepadku w razie skazania sprawcy. Szczególnym zagrożeniem dla interesów przedsiębiorców, których przedsiębiorstwa zostały przeznaczone lub służyły do popełnienia przestępstwa, jest możliwość ustanowienia zabezpieczenia majątkowego na tym przedsiębiorstwie, jeśli sprawca działał w ramach tego przedsiębiorstwa lub jeśli wykorzystał je do popełnienia przestępstwa. Projekt nowelizacji zakłada zmiany w ustawie z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego⁴⁷, zgodnie z którymi zabezpieczenie przedsiębiorstwa, którego składniki lub majątek mogą ulec przepadkowi, będzie odbywać się poprzez ustanowienie przymusowego zarządu. Jeśli zabezpieczenie takie zostanie ustanowione na etapie postępowania przygotowawczego i będzie trwać aż do zakończenia postępowania sądowego, to w praktyce może oznaczać pozbawienie właściciela przedsiębiorstwa (który niekoniecznie jest sprawcą przestępstwa) zarządu nad przedsiębiorstwem lub jego składnikami majątkowymi nawet na okres kilku lat. Powyższe zmiany budzą liczne wątpliwości także co do zgodności z ustawą zasadniczą⁴⁸.

Kolejną propozycją zaostrzenia odpowiedzialności za przestępstwa związane z uszczupleniem należności podatkowych ma być podniesienie górnej granicy zagrożenia ustawowego karą pozbawienia wolności nawet do 25 lat za niektóre przestępstwa z kodeksu karnego, w szczególności te związane z fałszowaniem faktur.

Projekt nowelizacji kodeksu karnego⁴⁹ (który w momencie przygotowywania artykułu jest w fazie

⁴⁷ Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.

⁴⁸ Tak m.in. Rzecznik Praw Obywatelskich w liście do Ministra Sprawiedliwości z 6.07.2016 r.

⁴⁹ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12288207/12370145/12370146/dokument235888.pdf>.



opiniowania) wprowadza do kodeksu przestępstwa polegające na fałszowaniu faktur, podawaniu nieprawdy przy wystawianiu faktur i wprowadzaniu ich do obrotu. Jeżeli sprawca dopuści się takich przestępstw w stosunku do faktur dotyczących towarów lub usług, których wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości (5.000.000 zł), może mu grozić kara pozbawienia wolności nie niższa od 5 lat albo kara nawet 25 lat pozbawienia wolności. Projekt zakłada też podwyższenie ustawowego zagrożenia karą pozbawienia wolności nie niższą od 5 lat lub karą 25 lat w przypadku popełnienia szeregu przestępstw istniejących już w kodeksie karnym, jeśli zostały one popełnione w stosunku do mienia o wartości przekraczającej 5.000.000 zł. Jednym z takich przestępstw jest przestępstwo oszustwa, którego popełnienie może zostać zarzucone w przypadku doprowadzenia do nienależnego zwrotu VAT.

Planowane zmiany w ustawach karnych dotyczące zaostrzenia sankcji za przestępstwa podatkowe być może rzeczywiście odniosą skutek w postaci „odstraszenia” potencjalnych przestępców. Stwarzają jednak swą nadmierną represyjnością dość duże zagrożenie ewentualnych nadużyć w ich stosowaniu.

4. Wnioski

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, iż czynności uznane za nadużycie prawa mogą stać się przedmiotem postępowań o charakterze karnym.

Abstrahując od słuszności karania podatników za dążenie do obniżenia wysokości zobowiązań podatkowych, można spodziewać się wzmożonej aktywności zarówno organów podatkowych, jak i kontrolnych, a co za tym idzie także organów ścigania, w związku z możliwymi uszczupleniami należności podatkowych.

Powyższe wskazuje, iż obecnie jest podejmowanych wiele inicjatyw ustawodawczych, których zadaniem i celem jest ograniczenie nadużyć podatkowych, nie tylko w zakresie VAT, ale także w innych podatkach (o czym może świadczyć wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania). W katalog takich

działań wpisuje się także wprowadzenie z dniem 1.08.2016 r. regulacji dotyczących tzw. pakietu paliwowego. Część z tych propozycji może odnieść pozytywny skutek w uszczelnianiu systemu podatkowego w Polsce, jednakże bardzo ważne jest, by rzeczywiście sankcjonowały one działania podatników nieuczciwych, działających z zamiarem uzyskania korzyści podatkowych kosztem państwa. Niepokój budzą jednak wszelkie inicjatywy, które mają doprowadzić do zmian w ustawach karnych. Pojawia się wręcz pytanie, czy zmiany te rzeczywiście idą w dobrym kierunku? I czy – w przypadku uchwalenia planowanych zmian w ustawach karnych – stosowanie tych przepisów nie będzie nadużywane?

Summary

Małgorzata Militz, Joanna Waśko

Governmental solutions in combating VAT fraud

The current scale of tax fraud and the amounts (measured in billions of zlotys) that the state loses are generally known. This does not apply to just VAT, although – when we speak of the 'budget gap' caused by tax evasion or other tax fraud – this tax is mentioned as the main source of problems. The problem undoubtedly has a much broader scope and does not concern only the activities of Polish taxpayers. Many countries, including EU Member States, have for years coped with the problem of tax evasion by introducing anti-abuse rules. Also the Court of Justice and its case law can be of assistance in this fight. We should mention that in Poland for many years (and with varying degrees of success) the successive governments have been taking many initiatives to curb the scale of tax fraud. Currently, one of the most important initiatives is the introduction in the domestic legal order of an anti-avoidance rule. The authors' ambition is not, however, to discuss this regulation in a comprehensive manner, but rather to identify the consequences of its introduction for VAT taxable persons. At the same time, the authors do not limit themselves to presenting the anti-abuse rule in VAT. They also indicate the consequences in criminal law and fiscal criminal law. The final part of this article presents the anticipated solutions connected with forfeiture of assets.

Małgorzata Militz

Autorka jest doradcą podatkowym w GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy

Joanna Waśko

Autorka jest aplikantem adwokackim w GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy

Komentarze praktyczne

www.abc.com.pl/vdp

Konstrukcja nadużycia prawa jest także przedmiotem omówienia w postaci komentarzy praktycznych, które znajdują Państwo w programie Vademecum Doradcy Podatkowego, m.in.:

- Nadużycie prawa wspólnotowego na gruncie regulacji podatkowych
- Nieważność czynności a odliczenie VAT
- Obejście prawa podatkowego
- Świadomość uczestnictwa w transakcji stanowiącej oszustwo podatkowe a prawo do odliczenia VAT
- Zaostrzenie kontroli nad obrotem wyrobami stalowymi, paliwami, olejami i złotem – nowelizacja ustawy o VAT i Ordynacji podatkowej

Vademecum
Doradcy Podatkowego