

# PRZESŁANKI WYDANIA DECYZJI O ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA FIRMANCTWO

JACEK SKONIECZNY

## 1. Wprowadzenie

Pojęcie firmanctwa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa nie jest pojęciem nowym. Odpowiednik przepisu o firmanctwie znajdował się w art. 48 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.<sup>1</sup> Przepisy określające podatkowe skutki tego zjawiska nie należą jednak do szczególnie często stosowanych przez organy administracji skarbowej.<sup>2</sup> W tym opracowaniu chciałbym skoncentrować się nie tylko na analizie przepisów dotyczących firmanctwa, co na praktyce działania administracji skarbowej w sprawach, w których z prawdopodobieństwem wystąpienia tego rodzaju procederu najczęściej możemy się spotkać. Szczególną uwagę poświęcę postępowaniom prowadzonym przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, z racji odmiennego niż w przypadku naczelników urzędów skarbowych, sposobu działania w kontrolach, w których pojawiają się przesłanki wskazujące na firmanctwo. Chciałbym przy tym wskazać na powody, dla których przepisy dotyczące firmanctwa są stosowane przez organy skarbowe w ograniczonym zakresie i skąd bierze się rozbieżność pomiędzy oczekiwaniami co do skali stosowania przedmiotowych przepisów i faktycznymi rezultatami działań w tym zakresie.

1     Tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

2     Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

## 2. Pojęcie firmanctwa w polskim prawie podatkowym

Regulacje prawne odnoszące się do zagadnienia firmanctwa są w naszym systemie prawnym stosunkowo skromne. Sprowadzają się one praktycznie do dwóch przepisów o randze ustawowej, tj. art. 113 o.p. oraz art. 55 kks.

Przepis art. 113 o.p. reguluje odpowiedzialność firmanta za zaległości podatkowe powstałe w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej pod cudzym nazwiskiem, nazwą lub firmą i odpowiedzialność firmującego za użyczenie nazwiska, nazwy czy firmy. Istota firmanctwa polega na tym, że osoba faktycznie prowadząca działalność podlegającą opodatkowaniu (firmowany) część lub całość tej działalności prowadzi, posługując się cudzą firmą, nazwą lub nazwiskiem. Firmantem jest więc osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się imieniem i nazwiskiem innej osoby, jej nazwą lub firmą (firmującym).<sup>3</sup>

Celem firmanctwa jest uniknięcie opodatkowania lub też wyższego opodatkowania przez podatnika. Na podstawie przepisu art. 113 o.p. podmiotem odpowiedzialnym za zobowiązania może być zarówno osoba, która do momentu ujawnienia tego czynu nie była znana organowi podatkowemu jako podatnik, jak i osoba, która prowadzi zarejestrowaną działalność gospodarczą i odprowadza z tego tytułu podatki, ale niezależnie od zgłoszonego obowiązku podatkowego prowadzi przez podstawioną osobę jeszcze inną działalność nieobjętą tym zgłoszeniem. Reasumując, firmantem jest osoba, której prowadzona na własny rachunek działalność gospodarcza powinna być zgłoszona do opodatkowania, a zataja to, posługując się imieniem i nazwiskiem innej osoby, jej nazwą lub firmą. Przy tym firmant nie może być jednocześnie firmującym, zaś firmujący pełnić roli firmanta.<sup>4</sup>

Analizując przepis art. 113 o.p. od strony podmiotowej, należy wskazać, że mamy do czynienia z dwoma podmiotami. Podmiotami tymi są: określony przez przepis podmiot jako podatnik oraz osoba trzecia. Wymieniona w przedmiotowym przepisie osoba trzecia jest

3 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 1999, s. 397.

4 D. Zalewski, Odpowiedzialność za firmanctwo, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 4.

formalnie podatnikiem jako osoba, na której imię i nazwisko, nazwę lub firmę prowadzona jest działalność gospodarcza. Z formalnoprawnego punktu widzenia to ta osoba jako podatnik ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe związane z tą działalnością. Natomiast osoba określona przez przepis art. 113 o.p. jako podatnik, w odniesieniu do tej działalności gospodarczej, z którą związane są zaległości podatkowe, formalnie tym podatnikiem nie jest. Chcąc ustalić fakt występowania firmanctwa, konieczne jest ustalenie, że podatnikiem nie był ten, kto działalność firmował, lecz ten, kto tę działalność faktycznie prowadził.<sup>5</sup>

Z firmanctwem mamy więc do czynienia, gdy zostanie wykazane, że podmiot, który używa swojego imienia i nazwiska lub firmy, działał świadomie, godząc się na to. Istotą firmanctwa jest prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zakamuflowany lub też ukrywanie rzeczywistych jej rozmiarów z wykorzystaniem do tego podstawionego podmiotu, co skutkuje uszczupleniem podatku. Firmanctwo jest postacią uchylania się od opodatkowania i niebrania udziału w postępowaniu podatkowym przez skrywanie własnej działalności podlegającej opodatkowaniu. Firmanctwo zakłada, że podatnik posługuje się osobą podstawioną, tj. posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu.<sup>6</sup>

Co jest szczególne dla charakterystyki firmanctwa w prawie podatkowym, to fakt, że za zaległości podatkowe powstałe podczas wykonywania działalności gospodarczej nie odpowiada formalnie zarejestrowany podatnik, ale firmant. *Ratio legis* analizowanej regulacji sprowadza się do sankcyjnego potraktowania podmiotu, który, używając swojego imienia i nazwiska (osoby fizyczne) lub firmy (osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), współdziałał z podatnikiem w uchylaniu się od opodatkowania. Z kolei firmujący nie odpowiada jak podatnik za zaległości podatkowe, mimo że formalnie powstały one z tytułu działania firmy, która została na niego zarejestrowana. Odpowiada on jednak za zobowiązania podatko-

5 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.

6 Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2012 r. (I FSK 1294/11), CBOSA.

we firmowanego jako osoba trzecia. Powyższa wykładnia art. 113 o.p. jest ugruntowana w orzecznictwie sądów administracyjnych.<sup>7</sup>

Firmującym, czyli osobą trzecią w rozumieniu przepisu art. 113 o.p., jest osoba godząca się na posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności. Taka osoba ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swym majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności. Firmujący, co wynika z istoty firmanctwa, pomaga firmowanemu lub co najmniej współdziała z nim w tym procederze. Choć faktycznie nie prowadzi on działalności gospodarczej, podejmować może czynności, które w kontaktach z osobami trzecimi i organami administracji stwarzają pozór, że w istocie ją prowadzi na własny rachunek. Zarówno firmujący, jak i firmowany są bowiem zainteresowani w zatajeniu faktu działania przez osobę podstawioną.<sup>8</sup> Celem firmowanego może być zarówno ukrycie samego faktu prowadzenia działalności gospodarczej, jak też jej rzeczywistych rozmiarów. Firmantem jest więc osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, ale nie spełnia tej powinności poprzez zatajenie tego faktu i posłużenie się tożsamością innej osoby. Przepis art. 113 o.p. stanowi podstawę odpowiedzialności firmującego jako osoby trzeciej, a nie firmanta, który odpowiada jako podatnik całym swoim majątkiem za wynikające z jego zobowiązania podatki na podstawie art. 26 o.p.

Firmanctwo jest również czynem karalnym na gruncie kodeksu karnego skarbowego. Zgodnie z art. 55 kks. – podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze. Zauważyć należy, że sprawcą czynu karalnego może być jedynie podatnik. Karalne jest już samo ryzyko zmniejszenia wpływów podatkowych. Zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej przez użycie cudzej nazwy stanowi przestępstwo firmanctwa tylko i wyłącznie w przypadku, gdy

7 Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 17 lutego 2009 r. (I SA/Go 954/09), CBOSA.

8 Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2009 r. (I FSK 285/08), CBOSA.

doszło do narażenia podatku na uszczuplenie. Przepięstwo firmantwa popełnia jedynie ten przedsiębiorca, który umyślnie działa w zamiarze bezpośrednim zatajenia własnej działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, a przez to działanie naraża podatek na uszczuplenie.<sup>9</sup> Osoba firmująca na gruncie kks. odpowiada za pomocnictwo.<sup>10</sup>

### 3. Przesłanki odpowiedzialności

Pomimo że art. 113 o.p. wprost nie wymienia przesłanek odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, to przyjmuje się, że istnieją trzy warunki niezbędne do zastosowania odpowiedzialności za firmantwo:

- powstanie zaległości podatkowych podczas prowadzenia ukrytej działalności gospodarczej,
- zgoda firmującego,
- posługiwanie się cudzą firmą w celu ukrycia faktu prowadzenia własnej działalności gospodarczej lub jej rzeczywistych rozmiarów.<sup>11</sup>

Z trzech przesłanek odpowiedzialności jedna (zgoda na użycie nazwiska lub firmy) zależna jest od firmanta, pozostałe dwie od firmującego.<sup>12</sup>

Regulacja art. 113 o.p. pozwala na rozciągnięcie na firmującego odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia firmowanej działalności. Chodzi tu o zaległości podatkowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, która jest firmowana. Przy tym przepis ten nie zawiera ograniczeń tej odpowiedzialności, zatem nie ma znaczenia to, jakie faktycznie korzyści uzyskał firmujący z udostępnienia swojego imienia i nazwiska lub firmy.<sup>13</sup>

9 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 1 września 2011 r. (I SA/Ke 301/11), CBOSA.

10 K. Sitkowska, T. Stępień, Karalność firmantwa, „Podatki i Rachunkowość” 2012, nr 3.

11 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2011 r. (I SA/GI 1315/10), CBOSA. D. Zalewski, Firmantwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe analizy praktyczne, Lex Skarbowości el./2012; R. Dowgier, Komentarz do art. 113 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

12 D. Zalewski, Odpowiedzialność..., *op. cit.*

13 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2009 r. (I SA/Bk 87/09), CBOSA; D. Zalewski, Firmantwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe anali-

Uznanie, że mamy do czynienia z procederem, o którym mowa w art. 113 o.p., wymaga przede wszystkim wykazania w postępowaniu podatkowym, iż podmiot, który użył swojego imienia lub nazwiska albo firmy, działał świadomie, godząc się na to.<sup>14</sup> W efekcie brak zgody na ten proceder ze strony firmującego skutkuje niemożnością zastosowania przepisów o firmanctwie. Dla spełnienia przesłanek firmanctwa konieczna jest zgoda osoby firmującej na używanie jej nazwiska lub firmy w celu stworzenia pozorów, że prowadzi ją firmujący. Zgoda ta może być wyrażona w sposób dorozumiany poprzez fakt, że firmujący podejmuje działania, które na zewnątrz, w stosunku do osób trzecich mają stworzyć pozory, iż to firmujący prowadzi działalność gospodarczą.<sup>15</sup>

Oznacza to jednocześnie, że o firmanctwie nie możemy mówić w takich przypadkach, jak:

- wprowadzanie własnych towarów bez wiedzy i zgody pracodawcy przez pracownika;<sup>16</sup>
- prowadzenie działalności gospodarczej przez wspólnika spółki osobowej bez wiedzy pozostałych wspólników na szkodę spółki;<sup>17</sup>
- pomoc w prowadzeniu lub zarządzaniu firmą, pełnienie funkcji pełnomocnika.<sup>18</sup>

Trzecia przesłanka odnosi się do faktu posługiwania się cudzą firmą jedynie w celu ukrycia prowadzonej działalności lub jej rozmiarów.<sup>19</sup> Niejednoznaczna w świetle treści art. 113 o.p. wydaje się być przy tym kwestia, czy odpowiedzialność z tytułu firmanctwa należy ograni-

---

zy praktyczne, *op. cit.*; R. Dowgier, Komentarz do art. 113 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarnowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

14 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 września 2009 r. (I SA/Bk 262/09), CBOSA.

15 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 marca 2011 r. (III SA/GI 2102/10), CBOSA.

16 Wyroki NSA z dnia 10 lipca 2007 r. (I FSK 1071/06) i z dnia 31 lipca 2007 r. (I FSK 1104/06), CBOSA.

17 Wyroki NSA z dnia 13 grudnia 2011 r. (I FSK 1292/11 i I FSK 1295/11) oraz z dnia 3 listopada 2009 r. (I FSK 2163/08); wyroki WSA w Lublinie z dnia 27 czerwca 2008 r. (I SA/Lu 196/08) i z dnia 12 grudnia 2007 r. (I SA/Lu 429/07), CBOSA.

18 Wyroki WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2011 r. (I SA/GI 1315/10) i z dnia 15 marca 2011 r. (I SA/GI 2102/10), CBOSA.

19 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 marca 2010 r. (I SA/Łd 166/10), CBOSA.

czyć tylko do posługiwania się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, czy też rozumując szerzej, jako firmanctwo można uznać także posługiwanie się „nickiem” innej osoby, np. w internetowym serwisie aukcyjnym.<sup>20</sup> W zmieniających się warunkach gospodarczych coraz popularniejszym rodzajem prowadzonej działalności gospodarczej jest prowadzenie jej wyłącznie przy zastosowaniu Internetu. Na portalach internetowych osoby wystawiające towary na sprzedaż niejednokrotnie występują pod pseudonimami i pod nimi są rozpoznawalne dla innych użytkowników serwisu. Do założenia konta i jego rejestracji, co jest warunkiem prowadzenia handlu poprzez daną stronę internetową, niezbędne jest jednakże podanie swoich danych osobowych i adresu. Przykładowo WSA w Białymstoku<sup>21</sup> wskazał, że w przypadku osoby fizycznej firmą jest jej imię i nazwisko, nie wyklucza to włączenia do firmy pseudonimu lub określeń wskazujących na przedmiot działalności przedsiębiorcy, miejsce jej prowadzenia oraz innych określeń dowolnie obranych. W konsekwencji za firmanctwo można uznać także posługiwanie się pseudonimem innej osoby w internetowym serwisie aukcyjnym, który jest firmą przedsiębiorcy, o ile dana osoba wykonuje działalność gospodarczą. Opinia wyrażona przez sąd zasługuje na pełną aprobatę.

#### **4. Konsekwencje firmanctwa dla podmiotów zaangażowanych**

Powody firmanctwa bywają różne, ale u jego podstaw jest zawsze chęć wprowadzenia w błąd organów skarbowych co do tożsamości osoby prowadzącej działalność gospodarczą, co daje jej określone profity finansowe. Poza skutkami finansowymi firmant może utracić innego rodzaju możliwości, jakie pozyskiwał dzięki działaniu poprzez firmującego, takie jak: omijanie sądowego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej czy ukrywanie swojej tożsamości, a w zasadzie faktu zaangażowania w określone przedsięwzięcia gospodarcze przed organami państwowymi. Może to być przypadek osoby, która zgromadzi-

---

20 D. Zalewski, *Odpowiedzialność...*, *op. cit.*

21 Wyrok z dnia 21 maja 2009 r. (I SA/Bk 87/09), CBOSA.

ła duży majątek, a źródła jego pochodzenia są nielegalne, czy też osoby będącej uprzednio podmiotem zainteresowania organów ścigania z uwagi na popełnione przestępstwa kryminalne. Tym niemniej fundamentalnym powodem, dla którego ukrywa się fakt bądź rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, jest możliwość obniżenia obciążeń podatkowych, i to zarówno w zakresie podatków bezpośrednich, jak i pośrednich.

W zakresie podatków dochodowych konsekwencją udowodnienia podatnikowi firmanctwa będzie utrata korzyści finansowych, które podmiot osiągał dzięki niemu, takich jak np. uprawnienia do ulg lub zwolnień podatkowych, niższa stawka podatku, możliwość korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania, a w rezultacie konieczność zapłacenia wyższego podatku wraz z należnymi odsetkami.<sup>22</sup> Należy przy tym uznać, że podatek zapłacony przez firmującego jest świadczeniem nienależnym, ponieważ zdawał on sobie sprawę, że to nie on, a firmant zobligowany jest do zapłaty kwot wynikających ze zobowiązań podatkowych.

W odniesieniu natomiast do podatku od towarów i usług firmant firmuje swoją działalność, wykorzystując dane innego podmiotu w celu zachowania prawa do zwolnienia podmiotowego, uzależnionego od wielkości osiąganych obrotów. Coraz częstsza jest jednak praktyka występowania podejrzeń o firmanctwo w przypadkach nieprawidłowości polegających na nieodprowadzaniu należnego podatku od towarów i usług bądź wyłudzenia zwrotu tego podatku.

W takich przypadkach organy skarbowe kwestionują u firmanta prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Podmiot ten nie zadeklarował bowiem, że zamierza skorzystać z prawa do obniżenia należnego podatku od towarów i usług. Formalne prawo do odliczenia przysługuje firmującemu, ponieważ to on zarejestrowany jest jako podatnik podatku od towarów i usług oraz figuruje na fakturze VAT jako nabywca. Faktycznie jednak nabywcą jest firmowany, ponieważ to on dokonywał zakupu na potrzeby własnej działalności gospodarczej. Cały obrót oraz podatek należny wykazany przez firmującego w ramach działalności firmowanej jego imieniem jest przez or-

---

22 D. Zalewski, *Firmanctwo...*, *op. cit.*



gany skarbowe przypisywany firmowanemu. Musi on liczyć się z konsekwencjami finansowymi, zwłaszcza że nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku od towarów i usług w rozliczeniu za okres, w którym jego działalność była firmowana przez inną osobę.<sup>23</sup>

Przypisanie obrotu wykazanego przez firmującego osobie, która pod jego nazwiskiem czy nazwą faktycznie prowadziła działalność, nie oznacza, że u tego pierwszego pojawi się nadpłata. Firmujący, wystawiający fakturę VAT, w której wykazuje kwotę podatku, zobowiązany jest do jej zapłaty. Niezależnie bowiem od tego, czy faktura odzwierciedla rzeczywistą sprzedaż, czy też czynność, która faktycznie nie miała miejsca, samo jej wystawienie i wykazanie kwoty podatku wiąże się z konsekwencją w postaci konieczności zapłaty wykazanego w niej podatku. Zgodnie bowiem z art. 108 u.p.t.u. w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, zobowiązana jest do jego zapłaty.<sup>24</sup> Należałoby w tym miejscu wskazać, że w przypadku, gdy mowa jest o firmactwie, transakcje zawsze są rzeczywiste, ukrywane są zaś podmioty bądź osoby, które dokonują obrotu.

Firmactwo stwarza problemy prawnopodatkowe nie tylko jego uczestnikom, ale również ich kontrahentom. Firmowanie działalności osoby trzeciej przez kontrahenta podatnika skutkuje tym, że nie występuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel u tego kontrahenta, co zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.t.u. jest warunkiem uznania danej transakcji jako dostawy towarów w rozumieniu u.p.t.u. Skoro wystawiona przez firmanta faktura jest wystawiona przez podmiot nieuprawniony do jej wystawienia, to nie może stanowić podstaw do obniżenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony. Konsekwencją stwierdzenia faktu firmactwa jest pozbawienie podatnika prawa odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów objętych tym procederem. Organy skarbowe mogą kwestionować prawo do odliczenia podatku od towarów i usług z uwagi na to, że faktura

---

23 Wyroki NSA z dnia 30 października 2007 r. (I FSK 1392–1393/06), wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 kwietnia 2010 r. (I SA/Łd 80/10); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 czerwca 2006 r. (I SA/OI 172/06), CBOSA.

24 M. Barowicz, Aspekt prawnopodatkowy tzw. firmactwa, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 4.

nie dokumentuje rzeczywistej transakcji. Rzeczywistym dostawcą towaru lub usługi jest bowiem firmowany, ale nie on figuruje przecież na fakturze jako sprzedawca.

## **5. Szczególny charakter postępowania organów kontroli skarbowej w sprawach o firmanctwo**

Specyfiką procedury podatkowej w sprawach, w których mamy do czynienia z firmanctwem, jest to, że decyzja o odpowiedzialności firmanta jest wydawana na osobę inną niż ta, na którą jest zarejestrowana działalność gospodarcza. Z uwagi na pewne różnice procedury podatkowej stosowanej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej można wskazać na dwa modele postępowania. Jeśli chodzi o postępowania prowadzone przez pierwsze z wymienionych organów, nie ulega wątpliwości, że posiadają one kompetencję do wydania decyzji zarówno określającej wysokość zobowiązania podatkowego firmanta, jak i odpowiedzialność solidarną z art. 113 o.p. Inaczej jest w przypadku wykrycia firmanctwa w trakcie postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej i ujawnienia osoby firmanta. Wówczas prowadzone postępowanie powinno być zakończone wynikiem kontroli. O ile bowiem nie ulega wątpliwości, że na podstawie art. 4 w związku z art. 2 u.k.s. zarówno firmant,<sup>25</sup> jak i co do zasady firmujący podlegają kontroli skarbowej, to kwestią wymagającą wyjaśnienia jest sposób zakończenia postępowania prowadzonego wobec tych kategorii podmiotów. Postępowania w stosunku do firmującego organ kontroli skarbowej nie może zakończyć decyzją, gdyż z jedynym wyjątkiem, określonym w art. 24 ust. 2 u.k.s., nie wydaje on decyzji o odpowiedzialności osób trzecich.<sup>26</sup> W świetle przepisów u.k.s. dyrektor urzędu kontroli skarbowej nie posiada w takim przypadku uprawnień do wydania tego rodzaju decyzji (z art. 113 o.p.). Osoby trzecie mogą być objęte kontrolą skarbową dopiero w zakresie wykonania obowiązków wynikających z wydanej uprzednio decyzji orzekającej o ich od-

25 D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 67.

26 Por. wyrok WSA w Białymstoku z 22 października 2004 r. (I SA/Bk 193/04), CBOSA; P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 335.

powiedzialności.<sup>27</sup> Nie oznacza to jednak, że postępowanie kontrolne wobec firmującego nie może być wszczęte. Tym niemniej w razie prowadzenia postępowania, w trakcie którego okaże się, że w istocie mamy do czynienia z firmującym, dyrektor urzędu kontroli skarbowej powinien wydać wynik kontroli, który następnie przekazuje właściwemu organowi podatkowemu. W takiej sytuacji możliwe jest natomiast wszczęcie i zakończenie decyzją określającą kwotę zobowiązania podatkowego postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej wobec firmanta. Decyzja taka jest następnie podstawą do wydania przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego decyzji o odpowiedzialności z art. 113 o.p.<sup>28</sup>

Nie można przy tym przyjąć, że podstawę do wydania decyzji wobec firmanta mógłby stanowić art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.s., zgodnie z którym zakres kontroli skarbowej obejmuje kontrolę niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Pojęcia „zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej” użytego w art. 113 o.p. nie można utożsamiać z pojęciem „niezgłoszenia do opodatkowania działalności gospodarczej”, o którym z kolei mowa w ww. przepisie ustawy o kontroli skarbowej. Kategoria niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej wiąże się z uchylaniem się od opodatkowania, przy którym nie ma znaczenia to, czy podatnik czyni jakiegokolwiek kroki w celu ukrycia znamion prowadzonej działalności, której prowadzenie wiąże się z ponoszeniem ciężarów podatkowych. Innymi słowy, można prowadzić niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą i nie ukrywać faktu prowadzenia tej działalności. Natomiast w określeniu „zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej” akcentuje się działanie firmującego i firmanta ukierunkowane na stworzenie takiego przeświadczenia otoczenia, w tym także organów podatkowych, które wprowadza w błąd co do tożsamości podmiotu, na którym spoczywają obowiązki podatkowe. Jest to zatem swoisty kamuflaż w sferze podmiotowości podatkowoprawnej.<sup>29</sup> W kontekście przytoczonych stwierdzeń należałoby dodać, że utożsamianie zapisów art. 2 ust. 1 pkt

27 P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 93.

28 D. Zalewski, Firmanctwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe analizy praktyczne, *op. cit.*

29 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 8 marca 2011 r. (I SA/Bk 736/10), CBOSA.

2 u.k.s. oraz art. 113 o.p. uniemożliwia również odmiennosć funkcji, którą te przepisy pełnią w u.k.s. i o.p. Pierwszy z nich zakreśla obszar kontroli, zakres upoważnienia do działania organu kontroli skarbowej, drugi zaś jest przepisem materialnym odnoszącym się do określenia zakresu odpowiedzialności za powstałe zobowiązania podatkowe.

Powyższe argumenty uzasadniają tezę, że organ kontroli skarbowej w przypadku ustalenia, że postępowanie dotyczy faktycznie firmującego, powinien wydać wynik kontroli, którym zakończy postępowanie i przekazać sprawę do właściwego dla firmującego naczelnika urzędu skarbowego.<sup>30</sup> Firmujący nie może być przy tym adresatem decyzji określającej wysokość podatku związanego z działalnością firmowanego.<sup>31</sup>

## **6. Praktyka działania organów kontroli skarbowej w sprawach o firmanctwo**

Praktyka działania organów skarbowych w sprawach firmowania cudzej działalności, czy raczej w sprawach, gdzie okoliczności mogą wskazywać na występowanie firmanctwa, nie pozwala na wniosek, że zjawisko firmanctwa ma powszechny charakter. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wydają niewiele decyzji na podstawie art. 113 o.p. Podobnie jest z postępowaniami karnymi skarbowymi prowadzonymi na podstawie art. 55 kks. W latach 2010–2012 inspektorzy kontroli skarbowej działający w charakterze finansowych organów postępowania przygotowawczego wszczęli odpowiednio 8, 4 i 5 takich postępowań. Dla porównania – liczba przeprowadzonych w tym samym okresie przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej postępowań kontrolnych, którym objęty był podatek od towarów i usług, czyli obszar, gdzie najczęściej potencjalnie moglibyśmy mówić o występowaniu zjawiska firmanctwa, oscylowała w granicach 3 tys. postępowań rocznie.

Dysproporcja ta jest przede wszystkim wyrazem trudności z takim przeprowadzeniem postępowania dowodowego, by w jego trakcie ustalić stan faktyczny, który jednoznacznie potwierdzałby, że podmiot

---

30 D. Zalewski, *Firmanctwo w sprawach podatkowych*, *op. cit.*

31 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 czerwca 2011 r. (III SA/GI 664/10), CBOSA.

formalnie zarejestrowany jako podatnik jedynie firmuje działalność innego, ukrytego podatnika. Organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, prowadzący postępowanie w zakresie, o którym mowa w art. 113 o.p., powinien wykazać, iż działanie podatnika miało na celu zatajenie prowadzonej przez niego działalności albo też jej rozmiarów, co wiązać należy także z uchyleniem się od opodatkowania.<sup>32</sup>

Zasadniczo bowiem w przypadku prowadzenia przez organy kontroli skarbowej postępowań kontrolnych wobec podmiotów, których charakterystyka i sposób funkcjonowania może wskazywać na to, że mamy do czynienia z osobami bądź firmami pełniącymi rolę firmujących, problemów nie sprawia stwierdzenie jedynie pierwszej z trzech przesłanek odpowiedzialności za firmanctwo, czyli powstanie zaległości podatkowej. Pozostałe dwie przesłanki są znacznie trudniejsze do wykazania. Z jednej strony firmującemu bowiem nie zawsze zależy na ujawnieniu firmanta i pomija jego udział w procedurze. Z drugiej zaś prowadzący postępowanie, nie wiedząc o istnieniu firmanta, nie mają podstaw do szukania dowodów firmanctwa.<sup>33</sup>

Najbardziejziej uwidacznia się to w przypadku prowadzenia przez organy kontroli skarbowej spraw w obszarze podatku od towarów i usług, który to podatek jest szczególnie podatny na dokonywanie oszustw podatkowych, w tym oszustwa firmanctwa. W zakresie spraw obejmujących kontrolę zobowiązań w podatku od towarów i usług spotykamy się z jednym z najbardziej groźnych dla budżetu państwa oszustw podatkowych, którego jedną z cech charakterystycznych jest posługiwanie się podstawioną osobą przy prowadzeniu działalności gospodarczej, bez zgłaszania tej działalności do opodatkowania we własnym imieniu. Ten rodzaj oszustwa na szeroką skalę wykorzystują podmioty występujące o nienależny zwrot naliczonego podatku od towarów lub niepłacące należnego podatku od towarów i usług. W wielu przypadkach przy popełnianiu tych oszustw wykorzystywany jest mechanizm rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych w podatku od towarów i usług i stosowane są schematy oszustw typu „znikający podatnik” i oszustw karuzelowych.<sup>34</sup>

32 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 czerwca 2006 r. (I SA/OI 172/06), CBOSA.

33 D. Zalewski, *Firmanctwo...*, *op. cit.*

34 D. Zalewski, *Firmanctwo jako oszustwo podatkowe*, e–radca–prawny.org

Z punktu widzenia potencjalnego zastosowania regulacji dotyczących firmanctwa sprawy, w których wykryto oszustwa mające na celu wyłudzenie zwrotu podatku od towarów i usług bądź niezapłacenie tego podatku na konto właściwego organu podatkowego, mogą wydawać się najodpowiedniejsze. Wynika to z samej konstrukcji i charakterystycznych cech tego rodzaju oszustw. Wyłudzenie podatku od towarów i usług, ze względu na skalę działania, jak również na istotę oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych, która umożliwia szybkie i powtarzalne dokonywanie oszustwa, przynosi ogromne profity i zajmują się nim zorganizowane grupy przestępcze. W celu realizacji swych zamierzeń wykorzystują do założenia bądź prowadzenia firmy osoby podstawione. Niejednokrotnie są to osoby bezrobotne albo bezdomne, nieposiadające żadnego majątku, osoby z marginesu społecznego, osoby rozpoczynające dopiero prowadzenie działalności gospodarczej, tzw. „słupy”. Faktury wystawiane przez takie firmy dotyczą obrotu, przy czym może to być zarówno obrót fikcyjny, jak i rzeczywisty różnymi rodzajami towarów. Faktury są następnie podstawą do zwrotu podatku od towarów i usług dla innych podmiotów dokonujących transakcji ze „słupami”. Wykrycie procederu przez kontrolę skarbową skutkuje zakwestionowaniem faktur potwierdzających fikcyjne transakcje. Przy tym o fikcyjności możemy mówić w dwóch aspektach. Sama transakcja może być rzeczywista, ale fikcyjne mogą być podmioty, które jej dokonują, jak i fikcyjna może być zarówno transakcja oraz podmioty w nią zaangażowane. Kwestia ta ma najistotniejsze znaczenie w kontekście zakwalifikowania oszustwa jako firmanctwa.

Osoba formalnie prowadząca działalność, czyli firmujący, z różnych powodów, w tym także w obawie o swoje zdrowie i życie, nie ujawnia jednak tożsamości rzeczywistych podatników (firmantów). Zdarzają się też sytuacje, gdy firmant działa przez pośredników, co powoduje, że firmujący nie posiada jakiegokolwiek wiedzy na temat swoich rzeczywistych mocodawców, względnie firmujący są świadomymi swojej roli członkami grupy założonej przez firmanta i nie mają interesu w ujawnianiu tego faktu. W efekcie organ prowadzący postępowanie staje przed perspektywą wydawania tzw. „pustych decyzji” na podatników, którzy nie posiadają żadnego majątku, co w praktyce oznacza, że zobowiązanie określone w decyzji jest niemożliwe do wyegzekwo-

wania. W takich sytuacjach, gdyby firmanctwo zostało wykryte i udowodnione, a decyzja wydana wobec firmanta, egzekucja zobowiązań z takiego rozstrzygnięcia mogłaby być skuteczniejsza. Firmantami są bowiem osoby, które organizując cały proceder, uzyskują z niego największe zyski finansowe, zaś zaangażowanie firmującego pozwala im odwrócić od siebie uwagę fiskusa.<sup>35</sup>

Tak więc jeśli organom skarbowym udaje się wykryć oszustwo poprzez identyfikację wszystkich brakujących ogniw w łańcuchu dostaw, a więc tych podmiotów, które otrzymały nienależny zwrot podatku naliczonego, względnie nie odprowadziły podatku należnego i ustalić podmioty, które firmowały działalność gospodarczą, to natrafiają na poważny problem w kontekście możliwości zrekompensowania strat finansowych budżetu państwa. Z jednej strony brak jest bowiem jakiegokolwiek majątku po stronie firmującego, nielegalnie osiągnięte zyski zostały już na ogół wytransferowane. Z drugiej strony prawidłowość rozliczeń pozostałych podatników biorących udział w oszustwie może być trudna do zakwestionowania. Podmioty te mogą, ale niekoniecznie muszą być świadome popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu oszustwa. Natomiast sam firmant, od którego można wyegzekwować należny podatek, pozostaje zwykle nieujawniony. Dlatego w takich sprawach pożądane jest takie prowadzenie postępowania dowodowego, by wykryć osobę firmanta i wydać decyzję określającą mu wartość niezapłaconego zobowiązania podatkowego.<sup>36</sup> Ustalenie istnienia przesłanek, prowadzących do istnienia firmanctwa, nie pozwalałoby na prowadzenie postępowania wobec firmującego bez ustalenia zobowiązania wobec firmowanego.<sup>37</sup>

Faktycznie jednak działania organów kontroli skarbowej, w postępowaniach, gdy istnieją przypuszczenia co do występowania firmanctwa, ale nie ma możliwości zebrania materiału dowodowego, który pozwalałby na zastosowanie art. 113 o.p., zmierzają do takiego przeprowadzenia postępowania dowodowego, które umożliwia przeprowadzenie postępowań kontrolnych i wydanie decyzji określających zobo-

---

35 D. Zalewski, *Firmanctwo jako oszustwo podatkowe*, e–radca–prawny.org

36 D. Zalewski, *Firmanctwo w sprawach podatkowych*, *op. cit.*

37 Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 grudnia 2011 r. (I SA/Go 919/11), CBOSA.

wiązanie podatkowe wobec wszystkich zaangażowanych w proceder podmiotów. Dotyczy to zarówno hipotetycznego firmującego, jak i jego kontrahentów.

Podkreślenia przy tym wymaga, że powyższy sposób postępowania nie stanowi ze strony organów skarbowych próby przerzucenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe z firmanta i firmującego wyłącznie na ich kontrahentów. Należy bowiem zwrócić uwagę, że pomimo występowania w schematach oszustw w podatku od towarów i usług wyróżników, które mogłyby świadczyć o firmanctwie, w decydującej większości spraw nie można byłoby zastosować normy z art. 113 o.p. Jeśli bowiem przyjmiemy, że istotą firmanctwa jest ukrycie prowadzonej działalności gospodarczej w celu zminimalizowania obciążeń podatkowych, to bez wątplenia w takim przypadku uszczerbek w wysokości odprowadzanych na rzecz Skarbu Państwa należności podatkowych związany jest z faktycznie prowadzoną aktywnością biznesową. Tymczasem w najpoważniejszych sprawach dotyczących oszustw w podatku od towarów i usług cel działania zaangażowanych w nich podmiotów, również w sytuacjach wykorzystywania tzw. „słupów”, jest kompletnie inny. Podstawowym motywem dokonywania oszustwa nie jest bowiem ukrycie prowadzenia działalności gospodarczej. Fakt prowadzenia działalności gospodarczej jest wyłącznie narzędziem służącym do realizacji zasadniczego rezultatu oszustwa w postaci wyłudzenia zwrotu podatku od towarów i usług lub nieodprowadzenia go na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Oznacza to, że okoliczność posługiwania się przez organizatorów procederu podmiotami „firmującymi” działalność gospodarczą nie może w takich sytuacjach stanowić podstawy do zastosowania art. 113 o.p. Jeśli dokonywana wymiana handlowa jest fikcyjna i służy wyłącznie wyłudzeniu podatku, wówczas znajdzie zastosowanie art. 108 u.p.t.u., ze wszystkimi tego konsekwencjami dla zaangażowanych podmiotów, jednak wtedy nie będziemy mogli mówić o firmanctwie. Dzieje się tak niezależnie od faktu, że w poszczególnych sprawach sposób działania podmiotów zaangażowanych w oszustwa może zawierać elementy procederu firmanctwa. Nie jest to jednak firmanctwo w rozumieniu art. 113 o.p., bowiem nie jest spełniona jedna z przesłanek zastosowania odpowiedzialności za firmanctwo, tj. posługiwanie się cudzą firmą wyłącznie w celu ukry-



cia faktu prowadzenia działalności gospodarczej. Stąd też nie są uzasadnione kierowane pod adresem organów administracji skarbowej zarzuty związane z odstępowaniem od egzekwowania odpowiedzialności od firmantów kosztem uczciwych, nieświadomych udziału w oszustwie podatników.

Rezultatem niemożności wykrycia i udowodnienia firmanctwa jest fakt, że wskazane powyżej negatywne skutki współuczestniczenia w oszustwie w postaci utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, względnie wydania decyzji z art. 108 u.p.t.u., będą odnosić się zarówno do podatnika, który firmował działalność gospodarczą, jak i do podmiotów dokonujących od niego zakupów, o ile oczywiście zachodziła po ich stronie świadomość co do charakteru relacji z podatnikiem, od którego dokonywali zakupów. Dotyczy to również tych spraw, w których o firmanctwie możemy mówić tylko w znaczeniu potocznym, nie zaś w rozumieniu art. 113 o.p.

Prawidłowość sposobu postępowania organów skarbowych potwierdza zarówno orzecznictwo sądów administracyjnych, jak i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.<sup>38</sup> Tezy zawarte w wyrokach Trybunału wskazują, że spoczywający na organach skarbowych obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy ogranicza się do ustalenia okoliczności obiektywnych stanowiących przesłankę odliczenia podatku od wartości dodanej, a w razie stwierdzenia, że okoliczności te nie zachodzą, przykładowo gdy organy wykażą, iż transakcje nie zostały wykonane, to na podatnika przenosi się ciężar dowodu mogącego podważyć te ustalenia.<sup>39</sup> Stwierdzenia zawarte w uzasadnieniach wyroków TSUE można wprost stosować do postępowań, w których mamy do czynienia z domniemaniem firmanctwa. Oznacza to jednocześnie, że w przypadku, gdy kontrolowany przedsiębiorca pełnił w oszustwie swą rolę nieświadomie, nie znajdując w stosunku do niego zastosowania wynikające z u.p.t.u. ograniczenia w zakresie możliwości odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego.

---

38 Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie Axel Kittel, C-439/04, Zbiór Orzeczeń 2006, s. I-06161; wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax plc., C-255/02, Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego 2006, s. I-01609.

39 Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r. (I FSK 1122/10), CBOSA.

Na zmianę stosowanej praktyki organów kontroli skarbowej, odmawiającej prawa do tegoż odliczenia w przypadku zaistnienia świadomości kontrolowanego podmiotu co do uczestniczenia w oszustwie podatkowym, akceptowaną przez sądownictwo administracyjne, nie mogą mieć wpływu stwierdzenia zawarte w najnowszym orzecznictwie TSUE<sup>40</sup>. Orzeczenia te nie mają charakteru przełomowego, wręcz przeciwnie, odpowiadają one dotychczasowemu dorobkowi Trybunału w zakresie podejścia do zwalczania nadużyć oraz uchylania się od opodatkowania w obszarze podatku od towarów i usług w transakcjach wewnątrzspółnotowych.

Trybunał określił, w jakich okolicznościach organ podatkowy nie może odmówić podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług (sprzedanych towarów).<sup>41</sup> W dalszym ciągu jednak aktualne pozostają tezy wynikające z orzeczeń TSUE, zgodnie z którymi organy administracji skarbowej powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem.<sup>42</sup> Oznacza to zatem, że podatnikowi nadal może być odmówione prawo do odliczenia w przypadku udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na

---

40 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. wydany w połączonych sprawach C–80/11 (Mahagében) i C–142/11 (Dávid), nieopublikowany.

41 *Ibidem*. W szczególności zostało wskazane, że odmowa nie dotyczy sytuacji, w której nieudowodniono, że podatnik miał lub powinien mieć świadomość zaangażowania w proceder wyłudzenia przez wystawcę faktury lub któregoś z kontrahentów wystawcy działającego na wcześniejszym etapie obrotu. Brak prawa do odliczenia nie może mieć miejsca również wówczas, kiedy podatnik nie upewnił się co do statusu podatnika wystawcy faktury, dysponowania przez wystawcę towarami i możliwości ich transportu oraz wywiązania się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej. Podstawą do odmowy odliczenia nie może być również fakt, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

42 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. wydany w połączonych sprawach C–80/11 (Mahagében) i C–142/11 (Dávid), nieopublikowany oraz wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach Axel Kittel i Recolta Recycling, C–439/04 i C440/04, Zbiór Orzeczeń 2006, s. I–06161.

wcześniejszym etapie obrotu. Takiego podatnika należy bowiem uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji.<sup>43</sup> Nie jest przy tym sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie.<sup>44</sup>

Odnosząc powyższe do opisywanych schematów postępowania, w których można byłoby zakładać proceder firmanctwa, bezpodstawne jest domaganie się przez podatnika możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli z obiektywnych i udowodnionych przez organ administracji skarbowej okoliczności sprawy wynika, że podatek powinien mieć świadomość, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa, lecz mimo to zaniechał weryfikacji swojego kontrahenta. Odrębnym zagadnieniem jest tu natomiast kwestia działań, które podatek powinien podjąć, a które są następnie podstawą do oceny przez organ administracji skarbowej stanu świadomości podatnika, zależą one przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku.<sup>45</sup> Przykładowo, na podstawie liczby nadużyć i przestępstw stwierdzonych w określonej branży należy przyjąć, iż w branży tej powinna istnieć podwyższona świadomość ryzyka oszustw podatkowych. Zatem od nabywców działających w tej branży należy oczekiwać szczególnej ostrożności oraz bardziej wnikliwego sprawdzania potencjalnych kontrahentów w momencie dokonywania przez nich transakcji.<sup>46</sup> W efekcie przyjąć należy, że podstawy do kwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego istnieją zarówno w sprawach o firmanctwo, jak i w sprawach, w których występują elementy firmanctwa, natomiast zasadniczym celem oszustwa jest wyłudzenie podatku.

---

43 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. wydany w połączonych sprawach C-80/11 (Mahagében) i C-142/11 (Dávid).

44 *Ibidem*.

45 *Ibidem*.

46 Wyrok NSA z dnia 10 maja 2011 r. (I FSK 777/10), CBOSA.

## 7. Podsumowanie

Uwzględniając konstrukcję odpowiedzialności za firmanctwo, która wyklucza możliwość orzekania o niej w drodze decyzji przez organy kontroli skarbowej, jak również trudności dowodowe w zakresie ustalenia firmanta i jego odpowiedzialności prawnopodatkowej, nie sposób zakładać zwiększenia ilości wydawanych rozstrzygnięć dotyczących odpowiedzialności za firmanctwo. W szczególny sposób odnosi się to do sytuacji, w których mamy do czynienia ze ścisłą współpracą i podziałem ról pomiędzy firmantem, firmującym i podmiotami dokonującymi z nim transakcji celu wyłudzenia podatku. Z kolei w postępowaniach, gdy organ kontroli skarbowej identyfikuje elementy firmanctwa, jednakże z całokształtu materiału dowodowego wynika, że zasadniczym motywem działania podmiotów zaangażowanych nie jest ukrywanie prowadzenia działalności, lecz wykorzystywanie „firmujących” do wyłudzenia podatku, nie powinno się podejmować prób stosowania odpowiedzialności za firmanctwo. Wydaje się raczej, że organy kontroli skarbowej w sprawach, w których okoliczności mogą sugerować występowanie firmanctwa, powinny koncentrować swe wysiłki na obciążeniu odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe tych podmiotów zaangażowanych w proceder oszustw podatkowych, którym da się wykazać odpowiedzialność za nieprawidłowości podatkowe, świadomy współdziałal w działaniach zmierzających do wyłudzenia podatku od towarów i usług oraz wyegzekwować zaległości podatkowe. Pociągnięcie do odpowiedzialności za prowadzony proceder firmantów, czy raczej podmiotów, które są inicjatorami i organizatorami dokonania oszustwa i pozbawienie ich uzyskanych korzyści finansowych powinno stać się domeną współdziałających z kontrolą skarbową organów ścigania, które w przypadku tej grupy osób dysponują bardziej adekwatnymi procedurami i narzędziami, pozwalającymi na ich zidentyfikowanie i pociągnięcie do odpowiedzialności.