

Adam Drozdek
PWSZ im. rtm. W. Pileckiego w Oświęcimiu
adam_drozdek@poczta.onet.pl
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0942-3347>

Received: 25.10.2018
Accepted: 29.04.2019

Katarzyna Machalica-Drozdek
Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach
kasiami@op.pl
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7539-4134>

Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe w zakresie VAT

The Principle of Abuse of Law and Tax Fraud in VAT

Abstract: The fight against tax fraud and tax abuse is the fundamental principle of every European Union Member State resulting from the well-established case law of the Court of Justice of the European Union. This is also the purpose of the law-making process on value added tax laid down by the EU bodies.

The CJEU case law referred to in this study shows that abuse of law is a form of tax avoidance, with a new, strictly defined meaning given by the CJEU on VAT, which is completely different from tax fraud. Tax fraud is the taxpayer's deliberate evasion of tax liability by fraudulent means. Making conscious decisions, the taxpayer violates the tax law regulations by intentional actions.

The purpose of this study is to identify the relationships between the principle of abuse of law and tax fraud under the Act on Goods and Services.

Keywords: the principle of abuse of law, tax fraud, VAT

Słowa kluczowe: zasada nadużycia prawa, oszustwo podatkowe, podatek VAT

1. Wprowadzenie

Fundamentalną zasadą każdego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, wynikającą z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jest walka z oszustwami i nadużyciami podatkowymi. Cel ten przyświeca także stanowionym przez organy UE przepisom w zakresie podatku od wartości dodanej.

Ucieczka podatników przed opodatkowaniem stanowi naturalne i powszechnie dostrzegane zjawisko. Likwidacją takich sytuacji zainteresowane są przede wszystkim

kim podmioty czynne, których zadaniem jest wymiar i pobór danin publicznych, ale również podatnicy, gdyż procedury takie w sposób oczywisty naruszają zasadę konkurencyjności.

W świetle powyższego, tematem niniejszego opracowania jest wskazanie relacji zachodzących pomiędzy zasadą nadużycia prawa a oszustwem podatkowym na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Innymi słowy, w ramach analizy zagadnień wyznaczonym tematem niniejszego opracowania należy podjąć próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie: czy instytucja nadużycia prawa na gruncie ustawy o VAT jest tożsama z pojęciem oszustwa podatkowego? W tym celu badaniem objęte zostały selektywnie wybrane orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych.

2. Zasada nadużycia prawa

2.1. Normatywne pojęcie zasady nadużycia prawa

Przepisy obowiązujące w Polsce prawa, w szczególności ustawy z dnia 11 marca 2004 r.¹ o podatku od towarów i usług oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa², w celu ochrony interesów finansowych państwa dopuszczają możliwość stosowania przez organy podatkowe zasady nadużycia prawa.

Pojęcie „nadużycie prawa” w przeciwieństwie do oszustwa podatkowego zostało zdefiniowane ustawowo. Zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.t.u. rozumie się przez nie dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu, 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 służą te przepisy. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1 (czyli np. czynności opodatkowane, m.in. dostawa towarów, świadczenie usług), wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

Przedstawiona powyżej definicja badanego pojęcia może budzić wątpliwości, uwzględniając interpretację językową normy prawnej zawartej w art. 4 ust. 5 u.p.t.u. W praktyce jednak instytucja nadużycia prawa wywołuje liczne wątpliwości, zwłaszcza gdy dochodzi do konfrontacji z innymi sposobami mającymi na celu wyłudzenie podatku VAT, w tym oszustwa podatkowego.

Wprowadzenie przez ustawodawcę zasady nadużycia prawa umożliwiło organom podatkowym ingerencję w transakcje gospodarcze zawierane między kontra-

1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), dalej powołana jako u.p.t.u.

2 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), dalej powołana jako o.p. lub Ordynacja podatkowa.

hentami. Organy podatkowe uzyskały bowiem uprawnienia do pominięcia skutków wynikających ze sztucznych czynności stanowiących unikanie opodatkowania. Zgodnie bowiem z treścią przepisu art. 119a o.p., czynność dokonana 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 (unikanie opodatkowania). Pogląd ten jest szczególnie uzasadniony, gdy weźmie się pod uwagę, że organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględni zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności³, jeżeli zaś pod pozorem dokonania czynności prawnej przeprowadzono inne czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej⁴.

Mając na uwadze przedstawione regulacje prawne należałoby wnioskować, że w przypadku stwierdzenia tzw. sztuczności transakcji, nieznajdującej uzasadnienia w praktyce gospodarczej i mającej na celu uzyskanie głównie korzyści podatkowych, organy podatkowe mają możliwość odmówienia skorzystania z prawa, jakie przypisy w zakresie VAT przyznają podatnikowi w związku z odliczeniem podatku. Zaistniałą sytuację można określić jako pewną fikcję prawną, w której przedsiębiorca w ogóle nie bierze udziału jako jedna ze stron transakcji. W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej – zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Taka właśnie czynność odpowiednia to czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierowałby się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Tak więc, najogólniej rzecz ujmując – zasada nadużycia prawa podatkowego z punktu widzenia normatywnego jest sytuacją, w której podatnik podejmuje działania dla takiego ukształtowania stosunków prawnych, pozostając zasadniczo w zgodzie z literalnym brzmieniem VAT, aby osiągnąć dla siebie korzystne rezultaty podatkowe, które jednak pozostawałyby w sprzeczności z wynikającymi z VAT celami gospodarczymi, finansowymi lub społecznymi⁵.

2.2. Istota i cechy zasady nadużycia prawa na tle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Pojęcie „nadużycie prawa” nie jest obce orzecznictwu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które w oparciu o liczne orzeczenia poświęcone tej zasadzie wypracowało wspólny wzorzec pojęcia „nadużycie prawa”. Zgodnie z nim ocena

3 Ordynacja podatkowa, por. art. 199 a § 1.

4 *Ibidem*, por. art. 199 a § 2.

5 A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3, s. 21.

zasady nadużycia prawa powinna zostać oparta na tym, czy dochodzone prawo jest zgodne z celami przepisów, które formalnie stanowią jego źródło. Pojęcie to było rozwijane w licznych orzeczeniach Trybunału.

Jednym z pierwszych orzeczeń TSUE, które w sposób niebezpośredni odwoływało się do zasady nadużycia prawa, było orzeczenie z dnia 3 grudnia 1974 r. w sprawie *Binsbergen*⁶. Skład orzekający stwierdził, że do nadużycia prawa dochodzi, gdy powołanie się przez przedsiębiorcę na swobodę świadczenia usług jest motywowane jedynie chęcią uniknięcia przepisów surowszych, czy też mniej korzystnych przepisów w państwie przyjmującym w porównaniu z tymi, które obowiązują w państwie, w którym powołujący się na swobodę świadczenia usług utrzymuje, że jest osiedlony – w sensie podlegania w tym państwie reżimowi swobody przedsiębiorczości. Tak więc, niezgodne jest z prawem przenoszenie się do innego państwa członkowskiego, w celu prowadzenie działalności gospodarczej z uwagi na mniej restrykcyjne przepisy prawa.

Z punktu prowadzonych rozważań, warto zwrócić uwagę na sprawę *Centros Ltd v. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*⁷, w której Trybunał Sprawiedliwości zwrócił uwagę na sztuczną strukturę przedsiębiorstwa, dzięki której możliwe było uzyskanie korzyści z prawa unijnego. W orzeczeniu tym Trybunał jednoznacznie wskazał, że państwo członkowskie może odmówić firmie rejestracji oddziału w państwie, w którym nie prowadzi ona działalności handlowej, a celem utworzenia oddziału jest umożliwienie tej spółce prowadzenia w pełnym zakresie jej działalności w państwie, w którym ten oddział zostanie utworzony, co pozwoliłoby uniknąć konieczności zakładania tam spółki, a tym samym obejść uregulowania prawne dotyczące zakładania spółek, które w zakresie wnoszenia minimalnego kapitału zakładowego są tam bardziej surowe. Z orzeczenia tego wynika, że z nadużyciem prawa w tym konkretnym przypadku będziemy mieli do czynienia w sytuacji tworzenia sztucznych struktur, których jedynym celem będzie utworzenie przedsiębiorstwa w państwie, gdzie przepisy prawa przewidują mniejsze obciążenia finansowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, pomimo że działalność będzie prowadzona w kraju. Trybunał jednoznacznie stanął na stanowisku, że zabronione są całkowite sztuczne konstrukcje oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Z kolei w wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r., w sprawie *C-110/99 Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*⁸ Trybunał podkreślił, że aby doszło do nad-

6 Orzeczenie TSUE z 3 grudnia 1974 r. w sprawie *Van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, 33/74, „Zbiór Orzeczeń” 1974, s. 1299.

7 Orzeczenie TSUE z dnia w sprawie *Centros Ltd v. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, C-212/97, ECR 1999/3/I-1459.

8 Wyrok TSUE z dnia 14 grudnia 2000 r., w sprawie *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, C-110/99, ECR 2000/12B/I-11569.

użycia prawa, muszą zostać stwierdzone dwa elementy o charakterze subiektywnym i obiektywnym. Jeśli chodzi o pierwszy element, to musi istnieć wola podmiotów prawa, których celem jest uzyskania korzyści majątkowej niezgodnej z celami prawa unijnego. Z kolei element obiektywny musi przejawiać się w sztucznym tworzeniu warunków do odnoszenia określonych korzyści – tzw. „sztuczność działania”, która może się przejawiać między innymi w zawieraniu umów pomiędzy członkami rodziny. Celem takiego zachowania jest uzyskanie prawa do ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ta sztuczność działania musi prowadzić do uzyskania korzyści majątkowej, która osiągnana jest za pomocą modyfikacji norm podatkowo prawnych, które to udaremniają podatkowo prawne skutki takich zachowań.

Przełomowym orzeczeniem w sprawie nadużycia prawa był wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., C-255/02 w sprawie Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd p. Commissioners of Customs & Excise⁹. W orzeczeniu tym Trybunał zwrócił uwagę, że przepisy unijnego prawa podatkowego powinny być interpretowane w ten sposób, aby nie przyznawały prawa podatnikowi do odliczenia podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Ponadto istotnym jest dla stwierdzenia istnienia nadużycia, aby przeprowadzone transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy (obecnie dyrektywa 112¹⁰) i ustawodawstwa krajowego, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

Podsumowując tę część rozważań można wysunąć wniosek, że koncepcja nadużycia prawa unijnego może znajdować zastosowanie również na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług. Stwierdzenie nadużycia prawa wymaga zaistnienia dwóch elementów:

- osiągnięcia korzyści podatkowej w sposób sprzeczny z celem przepisu prawa unijnego, np. sprzeczne z celami prawa unijnego jest odliczenie podatku w większym stopniu niż wynika to z proporcji obrotów opodatkowanych i obrotów zwolnionych;
- podjęcia danego działania wyłącznie (głównie) w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, np. organy krajowe mogą ustalać rzeczywistą treść i znaczenie takich transakcji; w tym celu można wziąć pod uwagę pozorny charakter danych działań, powiązania ekonomiczne i osobowe pomiędzy stronami.

9 Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., w sprawie Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd p. Commissioners of Customs & Excise, C-255/02, ECR 2006/2A/I-1609.

10 Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 z późn. zm.).

O nadużyciu prawa można więc mówić w sytuacji, gdy podatnik w sposób celowy i świadomy wykorzystuje przepisy prawa tak, aby głównym zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej były działania mające na celu osiągnięcie korzyści podatkowej.

W świetle orzeczeń TSUE zasada nadużycia prawa identyfikowana jest z sytuacją, gdy podatnik dokonując czynności w sferze prywatnoprawnej, nadużywa pewnych bliżej nieokreślonych praw, które przysługują mu na gruncie prawa podatkowego. W takim ujęciu nadużycie prawa nie ma ściśle określonego zakresu, ponieważ nie można stworzyć zamkniętego katalogu stanów faktycznych, które powinny być objęte hipotezą norm, mających za zadanie przeciwdziałanie obejściu prawa. W ten sposób pojęcie nadużycia prawa należy zaliczyć do klauzul generalnych, których interpretacja powinna uwzględniać określoną swobodę interpretacyjną w zakresie kwalifikacji ustalonych stanów faktycznych.

2.3. Istota i cechy zasady nadużycia prawa na tle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych

Określenie istoty i cech charakterystycznych nadużycia prawa zostały również podjęte w polskim orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Przykładowo w orzeczeniu z dnia 29 kwietnia 2011 r. WSA we Wrocławiu¹¹ wskazał, że do nadużycia dochodzi wówczas, gdy podatnikowi można zarzucić nadużycie prawa, tzn., jeżeli uzyskuje korzyść podatkową sprzeczną z celem przepisów, na które się powołuje. Cel przepisów jest pojęciem dość abstrakcyjnym i podlegającym potencjalnie rozbieżnym interpretacjom. System prawny nigdy nie jest jednak całkowicie precyzyjny, więc tego rodzaju częściowo otwarte klauzule są jego naturalnym elementem. Cel przepisów nigdy nie jest zawieszony w próżni normatywnej ani w pełni abstrakcyjny, dlatego może być ustalony na podstawie materiałów legislacyjnych związanych z wprowadzeniem danego przepisu oraz na podstawie opinii doktryny czy komentatorów. W analizowanej sprawie chodzi o przepis przyznający podatnikom prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego. Głównym celem tego przepisu jest przyznanie prawa do odliczenia pod warunkiem istnienia realnego i uchwytne go związku ze sprzedażą opodatkowaną.

Istotne wnioski z punktu widzenia badanego pojęcia prezentowane są w wyroku z dnia 23 lipca 2013 r.¹², w którym WSA w Bydgoszczy zaznaczył, że zgodnie z treścią art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c VAT, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu

11 Wyrok z dnia 29 kwietnia 2011 r. WSA we Wrocławiu, I SA/Wr 1465/10, Lex nr 863630.

12 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 lipca 2013 r., I SA/Bd 378/13, Lex nr 1383097.

cywilnego¹³ – w części dotyczącej tych czynności. Powyższe sugeruje, że zasadę nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług w zakresie podatku naliczonego należy wywieść z art. 58 § 1 k.c. Zgodnie z 58 § 1 k.c., czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. Natomiast § 2 art. 58 k.c. stanowi, że nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego. A zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego nie będzie przysługiwało w odniesieniu do faktur, które dokumentują czynności:

- a) sprzeczne z ustawą;
- b) mające na celu obejście przepisów ustawy;
- c) sprzeczne z zasadami współżycia społecznego.

Jak trafnie zauważa NSA w wyroku z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. I FSK 93/14¹⁴, na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa w rozumieniu art. 58 § 2 k.c. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 u.p.t.u., z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zostało ono zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie pozostawałoby w sprzeczności z celem tej normy, a przepisy prawa podatkowego nie mogą być podstawą dla celów nadużycia i oszustwa. Zasadę nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług w zakresie podatku naliczonego należy wywieść zasadniczo z treści art. 58 § 2 k.c., który stanowi, że nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

Z kolei w orzeczeniu z dnia 16 listopada 2017 r.¹⁵ Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu stanął na stanowisku, że nadużycie prawa to forma unikania opodatkowania, gdzie podatnik korzysta przykładowo z istniejących praw majątkowych lub praw wynikających z umowy w sposób nieuzasadniony, w złej wierze lub w sposób szkodliwy. Strony umowy w sposób sztuczny wykorzystują przepisy prawa publicznego w celu uzyskania korzyści finansowych.

Istotne wnioski w zakresie nadużycia prawa zawiera orzeczenie WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2018 r.,¹⁶ w którym zauważa się, że nadużycie prawa podatkowego na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług uregulowane zostało w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. Przywołany przepis nie tylko zawiera definicję nadużycia prawa, ale także określa istotę i cechy nadużycia prawa podatkowego

13 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.) – dalej powołany jako k.c. lub Kodeks cywilny.

14 Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2015 r., I FSK 93/14, Lex nr 16578385; wyrok NSA z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15, Lex nr 2135968.

15 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2018 r., I SA/Wr 13/17, Lex nr 2446488.

16 Orzeczenie WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2018 r., I SA/Rz 227/18, Lex nr 2499552.

– prawa do odliczenia podatku naliczonego poprzez pryzmat terminologii użytej w regulacji cywilnoprawnej, a mianowicie jedną z wad oświadczenia woli, jaką jest pozornosc, a także przesłanek nieważności czynności prawnej, w postaci sprzeczności tejże czynności z prawem, zasadami współżycia społecznego, jak również wskazuje się na zamiar obejścia prawa. W tym ostatnim przypadku ustawodawca wiąże nieważność nie tyle z samą treścią czynności prawnej, ale jej skutkiem, który jest albo zakazany przez prawo, albo prawnie nieuzasadniony. W ocenie Sądu nadużycie prawa podatkowego należy powiązać ze sprzecznością realizowanych przez nią czynności z zasadami współżycia społecznego, o której mowa w art. 58 § 2 Kodeksu cywilnego. W tym zakresie właściwsze wydaje się powiązanie tak dokonanej czynności raczej z obejściem prawa jako przesłanką nieważności czynności, gdyż zasady współżycia społecznego, będące istotnym czynnikiem regulacji obrotu cywilnoprawnego, pozostają prawnie obojętne na gruncie prawa podatkowego, stanowiącego dziedzinę prawa publicznego, rządzącego się jednak odmienną metodą regulacji. Niemniej jednak dla zasadności zastosowania w określonej sprawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług nie ma decydującego znaczenia prawidłowość zakwalifikowania przez organy podatkowe kwestionowanej czynności do odpowiedniego przepisu art. 58 k.c. czy art. 83 k.c. Wynika to zaś z faktu, że regulacja podatkowa odsyła do pojęć prawa cywilnego w zakresie zdefiniowania celu czynności uznanej za nadużycie, który można wywodzić w odpowiednim zakresie ze wszystkich tych definicji. Ponadto Sąd pokreślił, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego z czynności zakwalifikowanych jako nadużycie prawa, z uwagi na sztuczne wydłużenia łańcucha dostaw, nie korzysta również z ochrony przepisów prawa unijnego.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że organy podatkowe muszą posługiwać się obiektywnymi przesłankami przy dokonywaniu oceny celu podatnika i ewentualnego pozbawienia go możliwości realizacji zasady neutralności podatku VAT. Do takich przesłanek zdaniem organów podatkowych można zaliczyć przeprowadzenie oceny transakcji gospodarczych na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. I tak, na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawiłości przez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży; występowaniu dużej liczby podmiotów pośredniczących, które nie wnoszą żadnych istotnych elementów gospodarczych; elementach prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne); elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Natomiast na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcję charakteryzuje brak treści ekonomicznej, np. przez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Zawiłość sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej powoduje, że konstrukcja

ta zostałaaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi¹⁷.

Nie ulega zatem wątpliwości, że zasada nadużycia prawa podatkowego opiera się na wykorzystaniu konstrukcji cywilnoprawnych jako instrumentu przeciwdziałania opodatkowaniu w następujących elementach:

- podatnik dokonuje czynności legalnych w sferze prawa prywatnego;
- czynności te cechują się sztucnością bądź nieadekwatnością – pozbawione zostały bezpośredniego celu gospodarczego;
- czynności podatnika mają na celu obniżenie wysokości podatku;
- podatnik stosuje się do literalnego brzmienia przepisów ustawy o VAT oraz przekazuje organom podatkowym wszystkie wymagane informacje.

Reasumując ten wątek rozważań należy stwierdzić, że istotą zasady nadużycia prawa jest postępowanie podatnika zmierzające do określonego innego niż typowe w danych okolicznościach ukształtowania własnych szeroko rozumianych stosunków majątkowych, a jedynym zamierzonym efektem takiego działania ma być korzystna – z punktu widzenia podatnika – podatkowoprawna kwalifikacja tych stosunków majątkowych¹⁸. Przyczyn zasad nadużycia prawa należy upatrywać w lukach w systemie prawa podatkowego, których brak prowadzi do skutków nieakceptowanych z punktu widzenia wartości systemu prawa podatkowego. Pojęcie nadużycia prawa należy wiązać z takim zachowaniem podatnika, które polega na uniknięciu znalezienia się w sytuacji faktycznej lub prawnej, z której zaistnienia przepisy prawa podatkowego wiążą powstanie stosunku prawnopodatkowego.

3. Oszustwo podatkowe

Niejednokrotnie w opinii organów podatkowych, co zauważono na wstępie, nadużycie prawa identyfikowane jest z pojęciem „oszustwo podatkowe”. Sytuacje takie występowały także początkowo w judykaturze, czego przykładem może być wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1021/12¹⁹, zgodnie z którym transakcje stanowią nadużycie (oszustwo) podatkowe. Zdecydowana większość orzeczeń w sposób jednoznaczny odróżnia nadużycie prawa w dziedzinie VAT od oszustwa podatkowego²⁰. Wskazanie istoty i charakteru cech oszustwa podatkowego pozwoli na odróżnienie tej instytucji od nadużycia prawa.

Rozważania poświęcone oszustwu podatkowemu powinny także w niezbędnym zakresie bazować na określeniu tego terminu w ujęciu słownikowym i encyklopedycz-

17 A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, *Zasada...*, *op. cit.*, s. 20.

18 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 36.

19 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1021/12, Lex nr 1326383.

20 Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2017 r., I FSK 352/16, Lex nr 2440290.

nym. Najczęściej wprost oszustwo utożsamiane jest ze świadomym wprowadzeniem kogoś w błąd lub wyzyskanie czyjegoś błędu dla własnych korzyści²¹. Prezentowane są również definicje oszustwa, które utożsamiają je wprost z przestępstwem. Jako przykład może posłużyć definicja zawarta w Wielkiej encyklopedii prawa, zgodnie z którą oszustwo jest to doprowadzenie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym majątkiem, za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wykazania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania²². Tak więc, termin „oszustwo” należy wiązać z konkretnymi sytuacjami określonymi i uregulowanymi w przepisach materialnego prawa karnego.

Jak podkreśla L. Gardocki, przestępstwo oszustwa polega na doprowadzeniu innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w następujący sposób; tj. przez:

- wprowadzenie w błąd;
- wyzyskanie błędu;
- uzyskanie niezdolności do należącego pojmowania przedsiębranego działania²³.

Istotnym jest, że wymienione sposoby doprowadzenia osoby trzeciej do rozporządzenia mieniem nie muszą wystąpić łącznie. Wystarczy zatem spełnienie tylko jednej z ww. przesłanek, aby doszło do popełnienia przestępstw oszustwa podatkowego.

Wprowadzenie rozwiązań mających na celu zapobieganie popełnieniu oszustw podatkowych wynika z unijnego prawa podatkowego. Zgodnie z treścią art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE²⁴ Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy, w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Powołany artykuł należy interpretować łącznie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniemożliwienie oszustw podatkowych, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Już po-

21 W. Doroszewski, Słownik Języka Polskiego. Tom Piąty, Warszawa 1963, s. 1193.

22 L. Paprzycki, (w:) E. Smoktunowicz (red.), C. Kosikowski (red.), Wielka encyklopedia prawa, Białystok-Warszawa 2000, s. 607.

23 L. Gardocki, Prawo karne, Warszawa 2006, s. 315.

24 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 ze zm.).

bieżna analiza dowolnych regulacji prawnych wskazuje, że walka z oszustwami podatkowymi jest priorytetem państw członkowskich. Mają one nie tylko ogólny obowiązek zastosowania wszelkich środków ustawodawczych i administracyjnych właściwych dla zagwarantowania pełnego poboru podatku od wartości dodanej należnego na ich odpowiednich terytoriach, ale przede wszystkim powinny one zwalczać także oszustwa. Państwom członkowskim w tym zakresie przysługuje swoboda w wyborze środków, które mogą przybrać formę sankcji administracyjnych, karnych lub obydwu rodzajów tych sankcji łącznie, aby zagwarantować pełny pobór wpływów pochodzących z podatku od wartości dodanej, a przez to zapewnić ochronę interesów finansowych Unii zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112 i art. 325 TFUE²⁵. Tak więc, oszustwa podatkowe mają charakter niezgodnego z prawem działania, które podlegają sankcjom administracyjnym oraz karnym, którego podłożem są regulacje międzynarodowe.

Charakterystyczne cechy badanego pojęcia zawiera orzecznictwo TSUE, które w tym zakresie wyraźnie rozdziela pojęcie „oszustwo” od zasady nadużycia prawa. Najczęściej składy orzekające używają rozbudowanego sformułowania, zgodnie z którym walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami, jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy dyrektywy VAT²⁶. W wyroku z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. C-251/16 w sprawie Edward Cussens, John Jennings i Vincent Kingston v. T.G. Brosnan²⁷ Trybunał stwierdził, że należy rozróżniać niepożądane zachowania w postaci oszustwa podatkowego i nadużycia prawa. Są to zwyczajnie dwie odrębne instytucje prawne, których zakresy nie pokrywają się, tj. oszustwo nie jest nadużyciem, a nadużycie prawa nie może być oszustwem. Ustalenie, z czym mamy do czynienia w konkretnej sprawie, zawsze należy do organów podatkowych i sądów krajowych²⁸.

Zgodnie z raportem Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r., oszustwa podatkowe to praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami²⁹. Chodzi tutaj o bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego, polegające na podstępym uchylaniu się od wymiaru lub uiszczenia części lub całości podatku. Na grun-

25 Por. Wyrok TS z dnia 8 września 2015 r., w sprawie C-105/14, postępowanie karne przeciwko Ivo Tariccowi i in., ZOTSIS 2015/9/I-555.

26 Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. C-255/02 w sprawie Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd p. Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006/2A/I-1609.

27 Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. C-251/16 w sprawie Edward Cussens, John Jennings i Vincent Kingston v. T.G. Brosnan, www.eur-lex.europa.eu.

28 Podobnie: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Wr 403/17, Lex nr 2444430.

29 Por. m.in. raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r.; Doc. 4098 (w:) *Lévasion et la fraude fiscales internationale*, Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981, s. 173 i n.

cie podatku VAT zachowanie podatnika zmierza do uchylecia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Mowa tutaj o takich zachowaniach jak np. nieujawnianie przedmiotu opodatkowania i przez to niedeklarowanie podatku, stosowanie zaniżonych stawek, celowy brak zapłaty podatku, wystawianie fałszywych faktur³⁰.

Konstrukcja oszustwa podatkowego bardzo często jest wykorzystywana w karuzelach podatkowych, jako narzędzie używane przez jej organizatorów celem utrudnienia wykrycia oszustwa podatkowego. Polega ona na wykorzystywaniu szeregu następujących po sobie czynności podejmowanych przez kilka podmiotów gospodarczych w łańcuchu dostaw, wykorzystujących legalny obrót gospodarczy, w ramach którego niektóre z tych podmiotów dokonują działań zmierzających do uchylecia się od opodatkowania i wyłudzenia VAT. Karuzela podatkowa sama w sobie nie jest oszustwem, ale konstrukcją, w ramach której niektórzy z jej uczestników popełniają oszustwa podatkowe.

WSA we Wrocławiu w orzeczeniu z dnia 16 listopada 2017 r.³¹ wskazał na istotę i charakter oszustwa karuzelowego związanego z podatkiem VAT. Oszustwo karuzelowe polega na tym, że występuje łańcuch wielu następujących po sobie dostaw, gdzie nalicza się i odlicza podatek VAT, przy czym co najmniej jeden z podatników nie rozlicza (nie wpłaca) należnego podatku i znika. Jeżeli przyjmując, że wszystkie czynności podmiotów uczestniczących w karuzeli są poza systemem VAT, oznacza to, że nie ma żadnych dostaw, nie ma podatku naliczonego i należnego, nie ma podatników w tym tego znikającego, a w konsekwencji nie ma oszustwa podatkowego. Innymi słowy, poprzez zastosowanie skutków nadużycia organy dokonują przekwalifikowania transakcji w sposób, który prowadzi do całkowitego zniwelowania bytu oszustwa. Podmioty, które świadomie uczestniczą w karuzeli podatkowej podejmują czynności w celu uzyskania korzyści podatkowej. Tak więc zamiar podatnika uczestniczenia w karuzeli podatkowej stanowi istotny element pojęcia „oszustwo”, a nie jest on np. wymagany jako warunek unikania opodatkowania.

Wykorzystanie karuzel podatkowych do oszustw podatkowych powoduje, że są to sztuczne konstrukcje, które nie występują w realnym handlu pozbawionym elementu oszustwa. Tego typu oszustwa bazują na takim przepływie towarów pomiędzy państwami członkowskimi, który skutkuje powrotem towarów do państwa ich pierwotnego pochodzenia i ma na celu uchylecie się od opodatkowania, legalizację towarów nabytych nielegalnie, czy sprzedaż towarów po cenach niższych niż ceny rynkowe.

Podmioty uczestniczące w tego typu transakcjach dokonują rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług tylko w celu dokonania oszustwa podatkowego.

30 Wyrok TSUE z dnia 7 grudnia 2010 r., Postępowanie karne przeciwko RZOTSiS, C-285/09, 2010/12A/I-12605-12654.

31 Orzeczenia WSA we Wrocławiu z dnia 16 listopada 2017 r., Sygn. I SA/Wr 13/17, Lex nr 2446488.

Często posługują się danymi niezgodnymi ze stanem faktycznym, np. wskazując fałszywy adres. Rejestracji dokonuje najczęściej osoba, która w rzeczywistości nie kieruje działalnością podmiotu, nie posiada wiedzy na temat planowanych transakcji czy też informacji o osobach faktycznie kierujących działalnością podmiotu, nie posiada dostępu do rachunku bankowego firmowanego kierowanego przez siebie podmiotu³². W celu uniknięcia zapłaty należnego podatku od towarów i usług podmioty takie nie wykazują uzyskanego obrotu w deklaracjach podatkowych lub posługują się fałszywymi fakturami, na podstawie których wypełniają deklaracje podatkowe, które często przy wstępnej weryfikacji wydają się być wyjątkowo rzetelne – brak w nich jakichkolwiek błędów matematycznych (kwoty podatku należnego i naliczonego bilansują się mimo wysokich obrotów).

Powyższe wnioski prowadzą do stwierdzenia, że oszustwo podatkowe, w przeciwieństwie do nadużycia prawa, charakteryzuje się uchylaniem się od opodatkowania, poprzez wprowadzenie mechanizmów mających na celu wprowadzenie w błąd organów podatkowych.

4. Wnioski końcowe

Podsumowując przedstawione powyżej rozważania należy podkreślić, że obie instytucje w postaci nadużycia prawa oraz oszustwa podatkowego są niewątpliwie negatywnym zjawiskiem wykorzystywanym w celu uniknięcia uiszczenia podatku VAT. Podatnicy dopuszczający się takich procederów osiągają pozytywne dla siebie skutki, uszczuplając tym samym dochody państwa.

Jak wynika z powołanego w niniejszym opracowaniu orzecznictwa TSUE, nadużycie prawa to forma unikania opodatkowania, której TSUE nadał w dziedzinie VAT ściśle określony sens, zupełnie odmienny od oszustwa podatkowego.

W świetle przedstawionego orzecznictwa oraz poglądów doktryny prawa konstrukcja nadużycia prawa wymaga spełnienia łącznego dwóch przesłanek, subiektywnej i obiektywnej. Konieczne jest zatem, aby transakcje handlowe przy wykorzystaniu przesłanek formalnych określonych w ustawie o VAT skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, która jest sprzeczna z celem tych przepisów (przesłanka obiektywna). Ponadto z okoliczności towarzyszących zawieraniu transakcji musi wynikać cel w postaci korzyści podatkowej (przesłanka subiektywna).

W przypadku oszustwa podatkowego brak jest tzw. struktury „sztucznej transakcji”. Podatnik uchyla się od obowiązku podatkowego oszukańczymi środkami. Poprzez umyślne działania świadomie narusza on regulacje prawa podatkowego. Następuje to przykładowo poprzez zaniżenie podstawy opodatkowania bądź jej niedeklarowanie, stosowanie obniżonych stawek czy wystawienie fałszywych faktur. Celem

32 Stąd też często dla określenia takich podmiotów używana jest nazwa „spółka-wydmuszka”, „spółka-słup”, które po wyeksploatowaniu zastępowane są kolejnymi.

czynności podejmowanych przez takiego podatnika jest wprowadzenie w błąd organów podatkowych i uzyskanie korzyści majątkowej (np. nienależnego zwrotu) kosztem mienia Skarbu Państwa. W przypadku oszustwa podatkowego mamy do czynienia z minimalizowaniem obciążeń podatkowych przez prowadzącą realną działalność gospodarczą podatnika.

BIBLIOGRAFIA

Doroszewski W., Słownik Języka Polskiego. Tom Piąty, Warszawa 1963.

Drozdek A., Machalica-Drozdek K., Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3.

Gardocki L., Prawo karne, Warszawa 2006.

Karwat P., Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2002.

Paprzycki L., (w:) E. Smoktunowicz (red.), C. Kosikowski (red.), Wielka encyklopedia prawa, Białystok-Warszawa 2000.

Raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z 16 stycznia 1978 r. Doc. 4098, (w:) *Levasion et la fraude fiscales internationale*, Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981.