

PRZESTĘPSTWA KARUZELOWE I INNE OSZUSTWA W VAT

redakcja naukowa Irena Ożóg

Wojciech Kotowski, Michał Majczyna
Jacek Matarewicz, Beata Sobocha, Maciej Zborowski

PRAWO W PRAKTYCE

PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy
książki i ułatwiają
ich odnalezienie



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna
Kontekst prawny



Pytania
Zadania



Rozwiązania
Odpowiedzi



Stanowisko stron
Pogląd



Orzecznictwo



Literatura



Historia



Nowe przepisy

PRZESTĘPSTWA KARUZELOWE I INNE OSZUSTWA W VAT

redakcja naukowa Irena Ożóg

Wojciech Kotowski, Michał Majczyna
Jacek Matarewicz, Beata Sobocha, Maciej Zborowski

PRAWO W PRAKTYCE

Stan prawny na 15 kwietnia 2017 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne
Dagmara Wachna

Łamanie
Wolters Kluwer Polska

Poszczególne rozdziały książki napisali:
Wojciech Kotowski – rozdziały 1 i 11
Michał Majczyna – rozdziały 7 i 10
Jacek Matarewicz – rozdziały 8, 9 i 12
Beata Sobocha – rozdziały 3, 4 i 6
Maciej Zborowski – rozdziały 2 i 5

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawnolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-296-0

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
----------------------------	-----------

Wprowadzenie	15
---------------------------	-----------

Rozdział 1

Karuzele podatkowe	19
---------------------------------	-----------

1.1. Definicja karuzeli podatkowej jako rodzaju oszustwa podatkowego	19
1.1.1. Wprowadzenie	19
1.1.2. Karuzela podatkowa – cechy charakterystyczne	20
1.2. Uczestnicy karuzeli podatkowej i ich odpowiedzialność	25
1.2.1. Wprowadzenie	25
1.2.2. Znikający podatnik	26
1.2.3. Bufor	27
1.2.4. Broker	28
1.2.5. Spółka wiodąca – organizator	30
1.3. Towar jako nośnik VAT	30
1.4. Gospodarcze uzasadnienie transakcji	32

Rozdział 2

Dobra wiara i należyta staranność jako przesłanki prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego	34
2.1. Wprowadzenie	34
2.1.1. Administracyjnoprawna metoda regulacji prawa do odliczenia w kontekście przesłanek odliczenia ..	34

2.1.2.	Normatywne przesłanki pozytywne i negatywne prawa do odliczenia (w tym tzw. stare orzecznictwo)	35
2.1.3.	Dobra wiara i należyta staranność jako element subiektywizacji prawa do odliczenia	37
2.1.4.	Dobra wiara i należyta staranność na gruncie prawa cywilnego a dobra wiara i należyta staranność na gruncie prawa podatkowego	38
2.1.5.	Dobra wiara i należyta staranność w kształcie wypracowanym przez TS jako pojęcia prawa publicznego	41
2.2.	Dobra wiara i należyta staranność w orzecznictwie TS	43
2.2.1.	Przesłanki normatywne prawa do odliczenia w prawie unijnym	43
2.2.2.	Dobra wiara i należyta staranność jako przesłanka subiektywna prawa do odliczenia oraz jako element rozłożenia ryzyka pomiędzy odliczającym a organami podatkowymi	45
2.2.3.	Pozbawienie prawa do odliczenia jako wyjątek od podstawowej zasady istnienia tego prawa w kontekście rekonstruowania wzorca należytej staranności podatnika	48
2.2.4.	Przypadki badania dochowania należytej staranności i działania w dobrej wierze	50
2.2.5.	Warunki dochowania należytej staranności	52
2.2.6.	Dochowanie należytej staranności w kontekście rozkładu obowiązków pomiędzy podatników a organy fiskalne z uwzględnieniem kluczowej roli sądu krajowego przy ocenie dobrej wiary	55
2.2.7.	Wpływ orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na treść pojęcia dobrej wiary i sposób określania zakresu obowiązków do spełnienia przez podatników	60
2.3.	Warunki dochowania należytej staranności w wybranym orzecznictwie NSA i WSA – próba dokonania oceny zgodności z orzecznictwem TS i ETPCz	62

2.4. Zakończenie	67
------------------------	----

Rozdział 3

Puste faktury	68
3.1. Faktura jako podstawa obniżenia podatku należnego	68
3.2. Podmiotowa i przedmiotowa wadliwość faktur	72
3.3. Skutki posługiwania się „pustą fakturą” przez nabywcę towaru lub usługi. „Puste faktury” w orzecznictwie TS i sądów administracyjnych	83
3.4. Konsekwencje „pustych faktur” u sprzedawcy – obowiązek odprowadzenia VAT	114
3.5. Wystawienie „pustej faktury” – konsekwencje karne	120
3.6. Korekta „pustych faktur” – poglądy orzecznictwa	122
3.7. „Puste faktury” – postępowanie dowodowe. Wybrane problemy	130

Rozdział 4

Firmanctwo	137
4.1. Działanie pod cudzą firmą – istota firmanctwa	137
4.2. Konsekwencje prawno-podatkowe prowadzenia działalności gospodarczej pod cudzą firmą	145
4.3. Przestępstwo firmanctwa – przesłanki odpowiedzialności firmującego i firmanta	151
4.4. Ocena wiarygodności kontrahentów, czyli jak ustrzec się przed nieuczciwymi podmiotami	155

Rozdział 5

Pozorność transakcji – orzecznictwo i praktyka	158
5.1. Wprowadzenie	158
5.2. Normatywne przesłanki pozbawienia prawa do odliczenia ze względu na pozorność czynności podlegającej opodatkowaniu	158
5.3. Znamiona pozorności czynności skutkujące pozbawieniem podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego i postępowanie dowodowe	161
5.4. Zakończenie	163

Rozdział 6

Nieważność czynności	165
6.1. Nieważność umów według prawa cywilnego i prawa podatkowego	165
6.2. Nieważność czynności prawnych a skutki w podatku od towarów i usług	166
6.2.1. Opodatkowanie nieważnych czynności oraz czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	166
6.2.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nieważnych czynności prawnych	170
6.2.3. Opodatkowanie podatkiem VAT czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	177

Rozdział 7

Klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT	182
7.1. Wprowadzenie	182
7.2. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z Ordynacji podatkowej a VAT	184
7.3. Konstrukcja normy wprowadzającej klauzulę zakazu nadużycia prawa do ustawy o VAT	192
7.4. Zasada zakazu nadużycia prawa w zakresie VAT w orzecznictwie TS	194
7.5. Zasada zakazu nadużycia w zakresie VAT w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych	198

Rozdział 8

Świadczenia złożone jako uzasadnienie nadużyć	203
8.1. Koncepcja pojęcia świadczeń złożonych	203
8.1.1. Przełomowe orzeczenia TS dotyczące problematyki świadczeń złożonych	207
8.1.1.1. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej	207
8.1.1.2. Odroczony termin płatności	208
8.1.1.3. Dostawa posiłków	212

8.1.1.4.	Usługi świadczone przez podmioty trzecie dla bezpośredniej korzyści turysty	217
8.1.1.5.	Program ochrony kart płatniczych	219
8.1.1.6.	Podstawa opodatkowania jako kwota należna w konkretnej relacji zobowiązaniowej	221
8.1.1.7.	Klasyfikacja usług informatycznych związanych z dostawą specjalistycznego oprogramowania	222
8.1.1.8.	Układanie kabli światłowodowych	223
8.1.1.9.	Usługa „parkuj – jedź”	226
8.1.1.10.	Usługi sprzątania najmowanych powierzchni	226
8.1.1.11.	Ubezpieczenie przedmiotu leasingu	229
8.2.	Potrzeba konsumenta jako kryterium rozstrzygające	238
8.3.	Zasada odrębnego opodatkowania VAT poszczególnych świadczeń	241
8.4.	Obowiązek prawidłowej klasyfikacji towarów i usług ciążyący na sprzedawcy	247
8.5.	Problem z wyborem najkorzystniejszej oferty w zamówieniach publicznych	249
8.6.	Neutralność podatku VAT jako naturalna przyczyna nadużyć	251
8.7.	Opodatkowanie konsumpcji jako naturalna przyczyna nadużyć	255
8.8.	Niejednoznaczne stanowisko sądów jako naturalna przyczyna nadużyć	256
8.9.	Poszukiwanie środków na wykonanie budżetu oraz walka z wyłudzeniami VAT jako przyczyny nadużyć ze strony aparatu skarbowego	257
8.10.	Świadczenia złożone w poszczególnych sektorach gospodarki	263
8.10.1.	Świadczenia złożone w branży budowlanej i deweloperskiej – wybrane przykłady	263
8.10.1.1.	Projekt wraz z budową	264

8.10.1.2.	Zabudowy balkonów	264
8.10.1.3.	Dostawa garażu wraz z lokalem/ budynkiem	267
8.10.1.4.	Droga wewnętrzna, ruchome elementy budynku oraz wykończenie mieszkania pod klucz	271
8.10.1.5.	Wybudowanie budynku i zarządzanie nim w ramach umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym	274
8.10.1.6.	Dostawa okien wraz z montażem	276
8.10.1.7.	Konserwacja obiektów wspólnot mieszkaniowych	277
8.10.1.8.	Najem plus media	282
8.10.2.	Świadczenia złożone w branży hotelarskiej i restauracyjnej	286
8.10.3.	Świadczenia złożone w branży finansowej	292
8.10.3.1.	Karty paliwowe	292
8.10.3.2.	Obsługa kart płatniczych	296
8.10.3.3.	Usługi zarządzania pożyczką lub kredytem	301
8.10.3.4.	Konwojowanie i <i>cash processing</i>	302
8.10.4.	Świadczenia złożone w branży medycznej	304
8.10.4.1.	Dostawa sprzętu typu RTG, USG, tomograf itp. wraz z adaptacją	304
8.10.4.2.	Usługi medyczne	310
8.10.4.3.	Dostawa respiratorów	312
8.10.4.4.	Dostawa sprzętu „podwójnego przeznaczenia”	312
8.10.4.5.	Dotacje na leczenie	313
8.10.4.6.	Dostawa instalacji gazów medycznych	313

Rozdział 9

Transakcje transgraniczne zachętą do nadużyć – eksport usług, WDT, eksport towarów	321
9.1. Praktyczne problemy związane z ustaleniem miejsca świadczenia transgranicznych usług	323

9.2. Limity zwolnień podmiotowych z VAT jako przyczyna nadużyć związanych z opodatkowaniem transgranicznych usług	324
9.3. Preferencyjne opodatkowanie transgranicznych dostaw towarów zachętą do nadużyć i nieodzownym elementem karuzeli podatkowych	325

Rozdział 10

Odwrotne obciążenie a oszustwa w VAT	328
10.1. Wprowadzenie	328
10.2. Odwrotne obciążenie w prawie unijnym	330
10.3. Odwrotne obciążenie w transakcjach krajowych w Polsce ...	336
10.3.1. Zakres przedmiotowy mechanizmu odwrotnego obciążenia	336
10.3.1.1. Towary objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia	336
10.3.1.2. Usługi objęte odwrotnym obciążeniem ...	339
10.3.1.3. Jednolita gospodarczo transakcja	345
10.3.2. Zakres podmiotowy mechanizmu odwrotnego obciążenia	355
10.4. Ocena regulacji	362

Rozdział 11

Nieuczciwość kontrahenta: jak uniknąć negatywnych konsekwencji?	368
11.1. Możliwość uniknięcia zaangażowania w transakcje karuzelowe – informacje i zalecenia Ministerstwa Finansów	368
11.2. Weryfikacja praktyczna – co należy uwzględnić?	374
11.2.1. Weryfikacja formalna	374
11.2.2. Weryfikacja merytoryczna	377
11.2.2.1. Gospodarczy sens uczestnictwa w transakcji	377
11.2.2.2. Działalność operacyjna	379
11.2.2.3. Procedury	380

Rozdział 12

Oszustwa podatkowe a odpowiedzialność karna

i karnoskarbowa 383

12.1. Wprowadzenie 383

12.2. Podmiotowa odpowiedzialność karnoskarbowa za rozliczenia podatkowe spółek 384

12.3. Zasady i podstawy prawne ponoszenia odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej za udział w zorganizowanej grupie przestępczej wyłudzającej VAT 386

12.4. Zasady odpowiedzialności karnoskarbowej za zaniżenie zobowiązania podatkowego w VAT (przestępstwo oszustwa podatkowego) – wybór orzecznictwa, stanowisko doktryny 389

12.5. Zasady odpowiedzialności karnoskarbowej za nienależny zwrot VAT – wybór orzecznictwa, stanowisko doktryny 391

12.6. Naganna praktyka wszczynania postępowań karnoskarbowych przed zakończeniem postępowania wymiarowego 393

12.7. Korekta deklaracji podatkowej jako narzędzie pozwalające uniknąć odpowiedzialności karnoskarbowej 396

12.8. Rola obrońcy w postępowaniu przygotowawczym oraz procesie karnoskarbowym 402

Wykaz orzeczeń i pism urzędowych 405

Bibliografia 425

Autorzy 431

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	–	dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
k.c.	–	ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
k.k.	–	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
k.k.s.	–	ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
Konstytucja RP	–	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	–	ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
PKWiU z 2008 r.	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.)
TFUE	–	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana; Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
u.o.p.z.	–	ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2016 r. poz. 1541 ze zm.)
ustawa o VAT	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNKW	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A

Inne

DIS	–	Dyrektor Izby Skarbowej
ETPCz	–	Europejski Trybunał Praw Człowieka
KE	–	Komisja Europejska
KIO	–	Krajowa Izba Odwoławcza
MF	–	Minister Finansów
NIK	–	Najwyższa Izba Kontroli
NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
SA	–	sąd apelacyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TS	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VAT	–	podatek od towarów i usług lub podatek od wartości dodanej (odpowiednik podatku od wartości dodanej)
WNT	–	wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

Przestępczość związana z oszustwami w systemie VAT w Polsce, jak i w większości krajów Unii Europejskiej osiągnęła ogromny rozmiar, a publikowane przez różne instytucje szacunki dowodzą, jak duża jest to skala nadużyć. W wyniku działań podejmowanych najczęściej przez zorganizowane grupy przestępcze luka podatkowa w 2014 r. szacowana była na ok. 160 mld euro, a polski budżet państwa ponosi straty liczone w dziesiątkach miliardów złotych rocznie. Od dłuższego czasu ustawodawca podejmuje działania zmierzające do zmniejszenia tego problemu, proponując zaostrenie przepisów karnych, karnoskarbowych, a także wprowadzając zmiany w zakresie zasad opodatkowania podatku od towarów i usług (VAT). Dlatego też od 1.01.2017 r. zaproponowano istotne zmiany do ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług – na mocy ustawy z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 710 ze zm.). Na jej podstawie po kilku latach przywrócono tzw. sankcję VAT, tj. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT, stanowiące od 20 do 100% zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia zwrotu VAT. Wprowadzono także inne ważne regulacje, w tym:

- przepisy modyfikujące sposoby rozliczeń i postępowań weryfikacyjnych,
- zmianę w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT poprzez rozszerzenie katalogu towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia (warto przy tym zwrócić uwagę zwłaszcza na szeroki katalog usług budowlanych, identyfikowanych po właściwych kodach PKWiU, które zostały objęte mechanizmem *reverse charge*),

- zmiany w zakresie obligatoryjnego wykreślenia z rejestru podatników VAT,
- zmiany w zakresie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego dostaw określonych, tzw. wrażliwych, towarów.

Trudno dziś stwierdzić, czy zmiany legislacyjne oraz działania aparatu skarbowego podejmowane w Polsce okażą się wystarczające i skuteczne oraz pozwolą osiągnąć zamierzony cel, czyli zlikwidować lub ograniczyć rozmiary oszustw VAT. Nie można obecnie zweryfikować wpływu wprowadzanych regulacji, bowiem spadek obrotu określonych towarów nie jest jedynym wyznacznikiem osiągnięcia tego celu.

Niniejsza książka została napisana przez praktyków prawa podatkowego, tj. przez sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, adwokatów oraz doradców podatkowych. Jej zaletą jest pragmatyczne podejście do omawianych zagadnień, z uwzględnieniem bogatego orzecznictwa sądów polskich, jak i międzynarodowych.

Rozdział 1 poświęcony jest tzw. karuzelom podatkowym i wprowadza czytelnika w terminologię związaną z tym procederem. Można go potraktować jako wstęp do pozostałej części opracowania. W rozdziale 2 przeanalizowano pojęcia dobrej wiary oraz należytej staranności. To bowiem od ustalenia stanu świadomości podatnika, a także oceny, czy w danym przypadku zachował on reguły ostrożności wymagane w biznesie, zależy jego prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Bogate orzecznictwo sądowe i doświadczenia autorów związane z prowadzeniem poszczególnych spraw dają gwarancję najlepszego studium przypadku. W rozdziale 11 wskazano podstawowe okoliczności i dokumenty, których weryfikacja powinna stanowić regułę. Zasada ostrożnościowego podejścia do kontrahentów, od których uczciwości zależy prawo do odliczenia VAT naliczonego nabywcy towarów lub usług, ma także wpływ na wiarygodność samego podatnika. W celu ograniczenia własnych ryzyk podatnicy obracający towarami na dużą skalę przygotowują tzw. procedury weryfikacji kontrahentów, adresowane do pracowników różnych departamentów, w tym sprzedaży, logistyki czy

księgowości. Autorzy wskazują, jakie zagadnienia powinna obejmować owa procedura.

W kolejnych rozdziałach omawiane są pojęcia oraz przypadki wpływu różnego rodzaju nieprawidłowości na prawo do odliczenia VAT naliczonego, w tym firmanctwo, nieważność czynności, pozorność transakcji (rozdziały 4–6). Przeanalizowano również pojęcie nadużycia prawa na gruncie VAT, wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości. W 2016 r. zostało ono wprowadzone do najnowszej wersji ustawy o podatku od towarów i usług.

Oszustwa VAT nie ograniczają się do karuzeli podatkowych, co autorzy publikacji zaakcentowali m.in. w rozdziale dotyczącym przestępstw stawkowych związanych ze stosowaniem koncepcji świadczeń złożonych lub ze świadomym błędnym kwalifikowaniem towarów lub usług.

Nieprawidłowości niezwykle często dotyczą także podmiotów dokonujących dostaw transgranicznych opodatkowanych stawką preferencyjną. Szerzą analizę tych problemów zawierają rozdziały 8 i 9.

W publikacji nie zabrakło omówienia podstawowych regulacji prawa karnego oraz karnoskarbowych, które wiążą się z omawianą tematyką.

Ta niezwykle aktualna i potrzebna książka opracowana została przez praktyków i dlatego adresowana jest przede wszystkim do innych praktyków (przedsiębiorców, pełnomocników prawnych, sędziów). Niemniej jednak interesujące informacje będą mogli w niej znaleźć np. studenci wydziałów prawa, zarządzania czy ekonomii lub po prostu wszystkie osoby interesujące się aktualnymi problemami przeciwdziałania wyłudzeniom VAT, z którymi muszą mierzyć się organy naszego państwa, a o których w ogólnym i niepełnym zakresie można przeczytać w prasie fachowej lub codziennej.

Skala oszustw VAT w krajach Unii Europejskiej, w tym w Polsce, jest ciągle niezwykle wysoka. Przestępczość z nimi związana ma charakter międzynarodowy i jest zorganizowana. Dlatego tak ważna jest każda wartościowa publikacja na ten temat. Książka stanowi aktualną, wy-

jątkowo interesującą pozycję dotyczącą tej problematyki, opracowaną przez praktyków prawa podatkowego, o wszechstronnym ujęciu. Niewątpliwie pragmatyczne podejście do tematu, oparte na licznych orzeczeniach sądów, opracowaniach naukowych i instytucjonalnych oraz interpretacjach urzędowych, podnosi wartość publikacji. Stanowi ona doskonały materiał badawczy, w szczególności dla osób zajmujących się stanowieniem prawa podatkowego i jego stosowaniem.

Prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch

Rozdział 1

KARUZELE PODATKOWE

1.1. Definicja karuzeli podatkowej jako rodzaju oszustwa podatkowego

1.1.1. Wprowadzenie

Zrozumienie przez laika istoty oszustwa popularnie zwanego karuzelą podatkową wymaga krótkiego wprowadzenia do zasad opodatkowania VAT. Opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (*Value Added Tax* – VAT) obejmuje co do zasady czynności realizowane przez podatnika w ramach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza definiowana dla celów VAT (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT) ma szeroki zakres, obejmuje każdą działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, w tym działalność podmiotów pozyskujących zasoby naturalne, rolników, podmiotów wykonujących wolne zawody. Innymi słowy, opodatkowaniu VAT podlega obrót profesjonalny. VAT jest podatkiem obrotowym, co oznacza, że opodatkowuje każdą sprzedaż (obróć) w łańcuchu dostaw. Schemat odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu od podatku należnego, wykazywanego w fazie kolejnej, powoduje, że podatnik jest zobowiązany do faktycznego rozliczenia podatku od „wartości dodanej” przez niego w danym etapie obrotu. W konsekwencji, pomimo że podatek jest wymagalny od każdej transakcji, zasada neutralności umożliwia przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku na konsumenta.

W sytuacji, w której wartość podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu przekracza wartość podatku należnego w fazie kolejnej, podatnik wykazuje nadwyżkę, która może być przeniesiona do rozliczenia w kolejnym okresie rozliczeniowym lub zwrócona na jego rachunek bankowy. Sytuacja ta jest regułą w transakcji nabywania towarów na rynku krajowym (która np. w Polsce podlega opodatkowaniu stawką 23%), a następnie ich sprzedawania w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych.

Wprowadzenie do systemu VAT pojęcia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jest skutkiem założenia, że transakcje, których przedmiotem są towary, zasadniczo powinny być opodatkowane w państwie przeznaczenia, przy wykorzystaniu stawek opodatkowania i na zasadach obowiązujących w tym państwie. Jednak z uwagi na uciążliwość tego systemu w praktyce zdecydowano się na wprowadzenie systemu przejściowego, do czasu wypracowania rozwiązań ostatecznych. W uproszczeniu transakcja transgraniczna skutkująca wysyłką towarów podlega opodatkowaniu u podatnika sprzedawcy stawką 0% VAT jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT). Natomiast nabywca (podatnik VAT) jest zobowiązany do rozliczenia VAT w danej transakcji, wykazując zarówno podatek naliczony, jak i należny, przy zastosowaniu stawek obowiązujących w kraju, do którego towary zostały dostarczone. Nabywca realizuje wówczas wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT).

Powyższy schemat rozliczeń w praktyce okazał się podatny na wyłudzenia VAT poprzez stosowanie tzw. transakcji karuzelowych.

1.1.2. Karuzela podatkowa – cechy charakterystyczne

„Karuzela podatkowa” jest pojęciem, którym praktyka i doktryna podatkowa opisują określony rodzaj oszustwa podatkowego, związanego zazwyczaj z obrotem towarowym. Jest to oszustwo wykorzystujące wskazane powyżej schematy obrotu transgranicznego. W doktrynie prawa podatkowego istnieją różnice w określaniu cech charakterys-

tycznych transakcji karuzelowej (w zależności od stopnia wyrafinowania danej struktury¹), niemniej co do zasady karuzela podatkowa polega na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnątrzwspólnotowej i nabycia wewnątrzwspólnotowego, przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane do nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte (zazwyczaj do podmiotu, który znajdował się na początku łańcucha). Umożliwia to ponowną realizację schematu transakcji. Cechą charakterystyczną tych transakcji jest więc zamknięty obieg towarów, co oznacza, że krążą one – faktycznie lub jedynie na papierze – w łańcuchu dostaw pomiędzy kolejnymi uczestnikami obrotu.

Brak konieczności wykazywania należnego VAT w dostawach wewnątrzwspólnotowych oraz brak kontroli celnej lub granicznej na wspólnym rynku państw członkowskich stwarza szansę dla nieuczciwych uczestników obrotu. Zazwyczaj bowiem deklarowanie przez podatnika nadwyżki podatku naliczonego w zeznaniu podatkowym przyciąga uwagę organów podatkowych. Natomiast w schemacie działalności polegającej na nabywaniu towaru w kraju i jego sprzedaży w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej sukcesywne wykazywanie nadwyżki naliczonego VAT nad należnym (lub brak należnego VAT) jest z zasady mniej podejrzane².

Poglądowy przykład karuzeli podatkowej można odnaleźć w opinii Rzecznika Generalnego M. Madura w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics i Bond House³: „W swojej najprostszej formie oszustwo typu karuzela funkcjonuje w następujący sposób. Podatnik VAT (»A«) zarejestrowany w jednym z państw członkowskich sprzedaje opodatkowane towary podatnikowi VAT (»B«) zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim. Sprzedaż dokonywana przez A na rzecz B jest opodat-

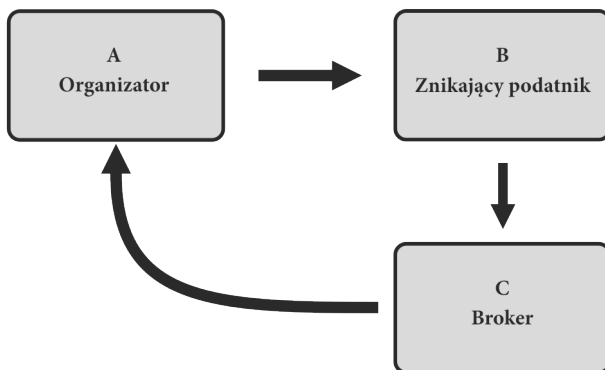
¹ T. Pabiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2007/1, s. 24.

² Za B. Wolfahrt, *The future of the European VAT system*, „International VAT Monitor” 2011/6, s. 389.

³ Wyrok TS z 12.01.2006 r., Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:16.

kowana według stawki 0% w państwie członkowskim A. B powinien złożyć deklarację i zapłacić podatek z tytułu nabycia w swoim państwie członkowskim, aby następnie odliczyć ten podatek jako naliczony podatek VAT w zakresie, w jakim zamierza wykorzystać te towary w celu dokonania dalszej opodatkowanej dostawy. **Zazwyczaj, jeśli podatnik uczestniczy w oszustwie typu karuzela, nie dokonuje żadnej z tych czynności.** B sprzedaje następnie towary innemu zarejestrowanemu podatnikowi VAT (»C«) w swoim państwie członkowskim, naliczając i otrzymując należny podatek. Jednakże nie deklaruje podatku organom skarbowym i faktycznie znika; staje się (...) »brakującym podmiotem«. Niemniej jednak, w momencie dokonywania sprzedaży na rzecz C, będąc nadal zarejestrowanym dla celów VAT oraz zanim [organy podatkowe – W.K.] powezmą podejrzenie, iż jest on lub może być »brakującym podmiotem« i zanim podejmą odpowiednią reakcję (na przykład poprzez wyrejestrowanie B) wystawia on C fakturę VAT, który z kolei deklaruje zapłacony podatek B jako podatek naliczony. C (...) następnie sprzedaje towary podatnikowi zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim: w najprostszej postaci oszustwa nabywcą tym jest A i to właśnie ta cykliczność leży u podstaw pojęcia oszustwa typu »karuzela«. C ma prawo żądania zwrotu podatku naliczonego, ale ponieważ jego sprzedaż na rzecz A jest opodatkowana stawką 0% w państwie członkowskim C, nie ma on obowiązku opłacenia podatku naliczonego z tytułu zbycia” [wyróżnienia W.K.].

Przedstawiony przez Adwokata Generalnego schemat można zobrażować poniższym diagramem.

Rysunek 1. Schemat transakcji karuzelowej

Transakcja A – B: WDT ze stawką 0% (A), WNT opodatkowane stawką lokalną (B).

Transakcja B – C: dostawa krajowa opodatkowana stawką lokalną.

Transakcja C – A: WDT ze stawką 0% (C), WNT opodatkowane stawką lokalną (A).

Źródło: opracowanie własne.

Celem karuzeli podatkowej jest więc osiągnięcie nienależnej korzyści podatkowej. Może on być realizowany w dwóch postaciach: poprzez nieuiszczenie należnego podatku przez nierzetelnego podatnika („znikającego podatnika”) oraz/lub nieuprawnione odliczenie podatku naliczonego przez inne podmioty w transakcji, w szczególności przez podmiot dokonujący dostawy wewnątrzwspólnotowej⁴.

Jako całość jest to konstrukcja oderwana od wykonywania faktycznej działalności gospodarczej (suma transakcji pozbawiona jest bowiem ekonomicznego celu, pomimo że poszczególne transakcje mogą mieć gospodarcze uzasadnienie). Brak jest bowiem finalnego konsumenta towarów, które krążą pomiędzy uczestnikami obrotu. Wskazana cecha jest potwierdzeniem celu, jaki przyświeca organizatorowi transakcji – przeprowadzenia transakcji, w których profit występuje wyłącznie w związku z brakiem zapłaty należnego VAT lub wyłudzeniem zwrotu

⁴ Opinia Rzecznika Generalnego Ruiza-Jarabo Colomera z 14.03.2006 r., Axel Kittel przeciwko Państwu Belgijskiemu (C-439/04) i Państwo Belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04), EU:C:2006:174, pkt 31.

kwoty nadwyżki zadeklarowanego VAT naliczonego nad należnym. Jest to cecha odróżniająca transakcję karuzelową od innych zdarzeń uchylania się od opodatkowania w działalności gospodarczej. Z punktu widzenia organizatora transakcji karuzelowej działalność gospodarcza jest jedynie pozorowana zarówno wobec administracji podatkowej, jak i wobec innych podmiotów (w tym biorących udział w transakcjach i działających w dobrej wierze). Z tego względu niezwykle istotne jest odrębne ocenienie stanu wiedzy i rzetelności handlowej każdego z uczestników w celu faktycznego ustalenia podmiotów odpowiedzialnych za organizację oszustwa oraz podmiotów nieświadomie biorących udział w tym oszustwie.

Brak uzasadnienia gospodarczego oznacza również, że towar, który jest przedmiotem dostaw, jest traktowany wyłącznie jako nośnik VAT, w związku z tym wybierany jest przede wszystkim z uwagi na jego przydatność do wygenerowania wysokiego wolumenu obrotu lub wysokiej wartości naliczonego VAT w krótkim czasie.



Podsumowując, należy zwrócić uwagę na następujące cechy typowej karuzeli podatkowej:

- 1) jest czynnością wielostopniową i zorganizowaną, w którą zaangażowane są minimum trzy podmioty, z których każdy pełni inną rolę;
- 2) istnienie oszustwa podatkowego nie oznacza, że wszyscy uczestnicy transakcji składających się na to oszustwo mają jednakową wiedzę na temat charakteru transakcji;
- 3) towar jest istotny wyłącznie jako nośnik VAT;
- 4) realizacja transakcji w schemacie karuzeli podatkowej z punktu widzenia całości obrotu nie ma uzasadnienia ekonomicznego (gospodarczego).

Warto przy tym podkreślić, że karuzela podatkowa oparta na schemacie opisanym powyżej jest jednym w wielu przykładów zorganizowanej działalności przestępczej wykorzystującej mechanizmy i strukturę VAT. Niejednokrotnie używany jest do tego schemat działania analogiczny do klasycznej karuzeli podatkowej (przy rozszerzeniu jej na podmioty pozostające poza obszarem Unii Europejskiej oraz wyko-

rzystaniu instytucji prawa celnego). Zwiększona skuteczność administracji podatkowej na poziomie lokalnym danego kraju oraz w ramach współpracy międzynarodowej sprawia również, że oszuści poszukują coraz bardziej wyrafinowanych schematów działania.

1.2. Uczestnicy karuzeli podatkowej i ich odpowiedzialność

1.2.1. Wprowadzenie

Z uwagi na fakt, że oszustwo podatkowe w formie karuzeli podatkowej wymaga uczestnictwa wielu podmiotów, ich zaangażowanie w schemat oszustwa lub nawet świadomość celu schematu transakcji są zróżnicowane. W podstawowym schemacie oszustwa, opisywanym w zacytowanej wcześniej opinii Adwokata Generalnego M. Madura, w którym występują trzy podmioty, zakres wiedzy (oraz – jak zostanie wskazane w dalszej części – odpowiedzialności) może być ukształtowany w sposób następujący: „Rezultat, o ile oszustwo zakończy się powodzeniem, jest taki, iż B otrzymał, ale nie zadeklarował kwoty podatku, którą organy skarbowe muszą wypłacić C. **W tej sytuacji oszustwa dokonuje z całą pewnością B i prawdopodobnie także A. C może być całkiem nieświadomy tego, co się dzieje i w jaki sposób wykorzystywany jest jego udział w obrocie** [wyróżnienie W.K.]. (...) Celem B (...) nie jest nabycie i sprzedaż w zwykłym obrocie handlowym, ale działanie mające na celu otrzymanie podatku VAT (...) Podobnie A (przynajmniej, jeśli uczestniczy w oszustwie) nie ma żadnego prawdziwego powodu handlowego w odkupywaniu tego, co właśnie sprzedał. Choć jest możliwe, iż A również bez swej wiedzy uczestniczy w oszustwie, jeśli towary są mu sprzedawane przez C za cenę niższą niż ta, za jaką sprzedał on te towary na rzecz B (lub niższą niż cena, za którą mógłby je sprzedać w przyszłości, biorąc pod uwagę zmiany na rynku), to jednak stanowisko [organów podatkowych – W.K.] zakłada, iż A i B działają w porozumieniu i że odkupienie towarów przez A jest konieczne, częściowo ze względu na potrzebę kontrolowania sytuacji, a częściowo ze względu na to, iż prościej i taniej jest użyć ograniczonej ilości towaru kilka razy,

niż za każdym cyklem karuzeli nabywać nowe towary na wolnym rynku. (...) B wiedząc, iż zyska na tym, że nie zadeklaruje podatku należnego wykazanego w fakturze VAT, może pozwolić sobie na sprzedaż towarów na rzecz C za cenę niższą niż zapłacił A i uczyni tak, jeśli okaże się to konieczne dla dokonania sprzedaży”.

Innymi słowy, w przypadku oszustwa podatkowego o charakterze karuzeli podatkowej można wyróżnić opisanych poniżej uczestników.

1.2.2. Znikający podatnik

„Znikający podatnik” to obrazowe określenie podmiotu, który zdefiniowany jest w art. 2 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1925/2004 z 29.10.2004 r. ustanawiającego przepisy wykonawcze do rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej⁵. Jest to również określenie najkrócej charakteryzujące ów podmiot. Zgodnie bowiem z definicją legalną „niewywiązujący się podatnik” jest to podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa nabywa towary i usługi lub symuluje ich nabywanie, nie płacąc podatku VAT, i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT, nie przekazując należnego podatku VAT właściwym władzom państwowym.

Znikający podatnik dokonuje więc czynności właściwych działalności podatnika VAT (dokonuje zakupów, realizuje sprzedaż, przyjmuje i wystawia faktury VAT), jednak nie rozlicza podatku z dokonywanych transakcji. Brak rozliczenia może mieć rozmaite postaci – od nieskładania deklaracji podatkowych lub składania deklaracji zerowych do składania deklaracji z właściwie zadeklarowanym podatkiem, lecz bez zapłaty kwoty zobowiązania na rachunek organu podatkowego. W przypadku próby weryfikacji prawidłowości rozliczeń przez administrację podatkową podmiot taki – zgodnie ze swoją nazwą – znika, uniemożliwiając weryfikację jego transakcji. Jest to wpisane w istotę

⁵ Dz.Urz. UE L 331, s. 13.

działalności tego podmiotu, dlatego zazwyczaj nie ma on majątku i nie prowadzi faktycznej działalności operacyjnej. Niejednokrotnie bowiem osoby reprezentujące znikającego podatnika nie mają żadnej wiedzy o jego działalności gospodarczej, są osobami podstawionymi przez organizatora transakcji, tzw. słupami, wykonującymi tylko określone czynności (np. wystawianie faktur, realizowanie przelewów bankowych). Praktyka wskazuje, że nierzadko są to osoby bezdomne lub z tzw. marginesu społecznego.

Klasycznym celem znikającego podatnika jest realizacja możliwie największych obrotów w krótkim czasie. Z tego powodu transakcje karuzelowe charakteryzują się bardzo krótkimi terminami płatności (zazwyczaj funkcjonują przedpłaty na poczet dostawy). Ryzyko weryfikacji dokonywanych transakcji przez organy podatkowe jest z reguły oddalane poprzez wybór kwartalnej formy deklarowania obrotów. Znikając, podmiot ten realizuje profity wynikające z nieuiszczenia zobowiązania podatkowego na rzecz administracji podatkowej. Naturalnie profity te nie są zatrzymywane przez słupa, którego wynagrodzenie za wykonywane czynności jest często symboliczne.

Celem działania znikającego podatnika jest niezapłacenie należnego podatku, więc odpowiedzialność podatkowa nie ulega wątpliwości. Kwestia oceny dobrej wiary czy należytej staranności nie znajduje w tym przypadku zastosowania. W najprostszym schemacie transakcji znikającym podatnikiem jest podatnik dokonujący sprzedaży krajowej do podmiotu, który następnie realizuje dostawę wewnątrzwspólnotową (brokera). W praktyce jednak znikającego podatnika i brokera zazwyczaj oddziela system buforów uwiarygodniających transakcję.

1.2.3. Bufor

Bufor jest podmiotem, którego rola polega na pośredniczeniu w sprzedaży pomiędzy znikającym podatnikiem a brokerem. Podmiot ten nie został wskazany w cytowanej wcześniej definicji karuzeli podatkowej z opinii Adwokata Generalnego w sprawie C-354/03, niemniej jego istnienie ma istotne znaczenie z perspektywy organizacji bardziej wy-

rafinowanych form oszustwa. Bufor bowiem z reguły prowadzi faktyczną działalność gospodarczą i rozlicza należne podatki. Wprowadzenie buforów ma na celu wydłużenie łańcucha transakcji, utrudnienie wykrycia schematu oszustwa oraz weryfikacji pochodzenia towarów, które są przedmiotem obrotu. W praktyce wskazuje się również, że umieszczenie buforów pozwala na zatarcie powiązań pomiędzy uczestnikami transakcji karuzelowej.

Bufor może mieć świadomość przestępczego charakteru wykonywanych transakcji, niemniej nie jest to regułą. Należy jednak mieć na uwadze fakt, że optymalną formą transakcji z punktu widzenia organizacji oszustwa jest utrzymywanie przez organizatora kontroli nad przepływem towarów i płatności na poszczególnych etapach transakcji. Wprowadzenie jako buforów podmiotów realizujących faktyczną działalność gospodarczą może więc nieść dla organizatora oszustwa ryzyko identyfikacji działalności niezgodnej z prawem. W mniej wyrafinowanych transakcjach pomiędzy znikającym podatnikiem a buforem mogą istnieć niewielkie różnice – niemniej zazwyczaj są to podmioty prowadzące formalnie działalność, niejednokrotnie bez faktycznego wpływu na sposób realizacji transakcji, sterowane przez podmioty zewnętrzne.

1.2.4. Broker

Broker jest traktowany przez administrację podatkową z reguły jako podmiot realizujący zyski w postaci odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu towarów w transakcji krajowej oraz dostawy wewnątrzwspólnotowej opodatkowanej stawką 0% VAT. Realizując bowiem odliczenie, występuje do administracji podatkowej o zwrot nadwyżki naliczonego VAT nad podatkiem należnym.

Cytowane uprzednio stanowisko Adwokata Generalnego M. Madura wskazuje, że podmiot ten może być całkowicie nieświadomy uczestnictwa w transakcji noszącej znamiona oszustwa. Można zaryzykować twierdzenie, że w zależności odpowiednio od istnienia lub braku świadomości co do charakteru transakcji, w których podatnik ów bierze

udział (ewentualnie w przypadku jego lekkomyślności), jest on albo swoistym współuczestnikiem oszustwa, albo podmiotem oszukanym, wykorzystanym przez organizatorów oszustwa do finansowania transakcji.

Praktyka wskazuje, że powodzenie transakcji karuzelowej niejednokrotnie uzależnione jest od wciągnięcia w schemat obrotu podmiotu nieświadomego faktycznego celu transakcji. Uczestnik o określonej renomie, pozycji na rynku, znany administracji podatkowej i rzetelnie deklarujący i rozliczający VAT, ma zdecydowanie większe szanse na realizację wysokiego wolumenu obrotów z tytułu dostaw wewnątrz-wspólnotowych i wielokrotnego, skutecznego występowania o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do organów podatkowych bez wzbudzania ich wątpliwości.

Z punktu widzenia brokera odzyskanie nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym nie jest profitem, bowiem wykazana przez niego kwota podatku naliczonego z faktur zakupu została uiszczona na rzecz dostawcy (zazwyczaj – bufora). Broker więc w istocie – świadomie lub nieświadomie – finansuje karuzelę podatkową, a następnie występuje do organów podatkowych o zwrot środków w części odpowiadającej VAT. O ile więc z punktu widzenia całości karuzeli, wszystkich etapów obrotu można przyznać rację organom podatkowym uznającym brokera za podmiot realizujący zyski, to twierdzenie to budzi więcej wątpliwości z punktu widzenia jedynie etapu obrotu, w którym występuje broker. Z tego powodu szczególne znaczenie w przypadku tego podmiotu ma ocena jego świadomości uczestnictwa w transakcji o charakterze oszustwa lub należyta staranność w tym względzie. Zbyt pochopne uznanie takiego podmiotu za podatnika będącego świadomym uczestnikiem transakcji stanowiącej oszustwo podatkowe oznacza skupienie na nim odpowiedzialności za wystąpienie oszustwa, którego może przecież być ofiarą.

1.2.5. Spółka wiodąca – organizator

Spółka wiodąca to uczestnik transakcji karuzelowej. Jest podmiotem, który rozpoczyna kolejny obrót karuzeli, sprzedając do odbiorcy w danym kraju UE po raz kolejny towary uprzednio nabyte w ramach wewnętrzzwspólnotowego nabycia z danego kraju. Świadomość celu realizacji dostaw jest w tej sytuacji oczywista.

W najprostszym schemacie transakcji karuzelowej z reguły spółka wiodąca może być uznana za organizatora transakcji. Natomiast w bardziej zaawansowanych schematach oszustwa ustalenie tożsamości podmiotu odpowiadającego za ukształtowanie schematu transakcji, zwerbowanie jej uczestników i nadzorującego przeprowadzenie tej transakcji jest jednym z głównych wyzwań stojących przed administracją podatkową lub organami ścigania.

1.3. Towar jako nośnik VAT

Z uwagi na charakter oszustwa karuzelowego i dążenie znikającego podatnika do szybkiej realizacji zysków wynikających z oszustwa najważniejszą cechą towarów, które są przedmiotem transakcji, jest ich wartość jednostkowa lub wartość i wolumen dostaw, jakie mogą być zrealizowane (w przypadku niskiej wartości jednostkowej). Z tego powodu przedmiotem transakcji mających na celu oszustwo podatkowe może być dowolny towar, oznaczony zarówno co do gatunku, jak i co do tożsamości. W praktyce polskich organów podatkowych oszustwa były najczęściej identyfikowane w obrocie m.in.:

- paliwami i komponentami do produkcji paliw,
- stalą budowlaną, złomem, metalami kolorowymi,
- złotem, metalami szlachetnymi,
- elektroniką użytkową (komputery, podzespoły komputerowe, telefony komórkowe, smartfony, tablety).

Oszustwa podatkowe podlegają jednak ciągłym modyfikacjom, także z punktu widzenia przedmiotu transakcji. W przypadku skutecznego ograniczania przez administrację podatkową zakresu wyłudzeń w danej branży, aktywność oszustów intensyfikuje się w kolejnych obszarach (np. obrót zbożami, energią elektryczną, artykułami spożywczymi lub chemicznymi). Dobór przedmiotu transakcji może być uzależniony od przyjętego schematu oszustwa.

Zobrazować to można następującym przykładem. W Krajowym Planie Działania Administracji Podatkowej na 2016 r., w załączniku nr 1 – Opis ryzyk związanych z podobszarami ryzyka, przedstawiony został mechanizm wykorzystania samochodu lub pojazdu specjalistycznego jako nośnika VAT w transakcji pozorującej WDT. „Często przedmiotem takich pozornych dostaw są używane samochody, np. ciężarowe i autobusy lub pojazdy specjalistyczne o znacznej wartości, od których przysługuje pełne odliczenie naliczonego VAT (np. samochód Ferrari posiadający status bankowozu lub samochodu pomocy drogowej). Fikcyjnym nabywcą tych pojazdów są podmioty zarejestrowane w innych państwach UE, których właścicielami są obywatele polscy lub osoby z krajów spoza UE (np. obywatele Ukrainy, Rosji). Podmioty te często nie rozliczają transakcji WNT na terenie kraju, w którym są zarejestrowane. Jednocześnie pojazdy te są przedmiotem nabyć wewnątrz-wspólnotowych przez polskie firmy, z którymi najczęściej nie ma kontaktu lub kontakt ten jest bardzo utrudniony, a które nie wykazują WNT w kraju. Ostatecznymi nabywcami przedmiotowych samochodów są firmy leasingowe. Podmioty dokonujące fikcyjnych dostaw wewnątrzwspólnotowych posługują się wyłącznie fakturami sprzedaży, nie posiadają dokumentów potwierdzających przemieszczenie towarów do innego państwa UE, przy czym wykorzystując stawkę preferencyjną 0% stosowaną w przypadku WDT, występują o zwrot podatku”⁶. Powyższy przykład jest interesujący, wskazuje bowiem, że oszustwa karuzelowe (lub zbliżone do nich konstrukcją i schematem wyłudzenia) nie muszą koncentrować się na branży handlowej, lecz mogą występować w dowolnej działalności gospodarczej, w której istnieje możliwość odliczenia naliczonego VAT.

⁶ Zob. http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3365128/Zal_nr_1_Opis_ryzyk.pdf, s. 16–17 (dostęp: 9.03.2017 r.).

1.4. Gospodarcze uzasadnienie transakcji

Istotnym elementem charakterystycznym karuzeli podatkowej jest brak ekonomicznego uzasadnienia realizacji transakcji jako całości. Należy jednak zaznaczyć, że cel i sens gospodarczy może pojawić się na poszczególnych etapach obrotu, w szczególności jeżeli w realizacji dostaw włączone są podmioty nieświadome faktycznego celu struktury. Natomiast bez wątplenia brak gospodarczego sensu na danym etapie jest istotną przesłanką pozwalającą na ocenę świadomości danego podmiotu zaangażowania w oszustwo. Podmioty świadome oszustwa i odnoszące z niego korzyść mogą jedynie pozorować faktyczną działalność gospodarczą, w całości lub w ramach określonych transakcji. Ich celem nie jest bowiem osiągnięcie profitu ze sprzedaży określonych towarów.

Potwierdza to również cytowana wcześniej opinia Adwokata Generalnego M. Maruso w połączonych sprawach Optigen, Fulcrum i Bond House: „Celem B (...) nie jest nabycie i sprzedaż w zwykłym obrocie handlowym, ale **działanie mające na celu otrzymanie podatku VAT** [wyróżnienie W.K.]. (...) Podobnie A (przynajmniej, jeśli uczestniczy w oszustwie) nie ma żadnego prawdziwego powodu handlowego w odkupywaniu tego, co właśnie sprzedał”.

Natomiast Adwokat Generalny D. Ruiz-Rabar w opinii w sprawie C-440/04, Axel Kittel, rozważając przesłanki wyłączenia prawa do odliczenia w przypadku nadużycia prawa, stwierdził: „W pierwszej kolejności wiadome jest, że swoboda wyboru formy organizacyjnej przez podatnika następuje przy zachowaniu korzyści wynikających z jego statusu prawnego. Innymi słowy, należy postępować zgodnie z wolą prawodawcy, **do czego nie dochodzi, gdy przy pozornym spełnieniu przesłanek przewidzianych w danym przepisie dąży się i osiąga się skutek sprzeczny z tym przepisem**. Druga wskazówka dotyczy **celu danej działalności**, który może być postrzegany tylko jako dążenie do powstania dochodzonego prawa w celu otrzymania nienależnej korzyści. Poza koniecznością, aby korzystający z prawa do odliczenia wiedział o nieuczciwym działaniu, wydaje się konieczne, aby działał w porozumieniu z innymi uczestnikami, w ten sposób, że **umowa, po-**

zbawiona autonomicznej wartości gospodarczej, była jedynie przykrywką dla korzyści. (...)

Określenie, czy w danym przypadku spełnione zostały wyżej przedstawione przesłanki, należy do właściwości sądów krajowych, stosujących kryteria dowodowe przewidziane w prawie krajowym, o ile nie narusza to skuteczności wspólnotowego porządku prawnego. W ramach ich badania **sądy krajowe muszą uwzględniać więzy prawne, gospodarcze i osobiste istniejące pomiędzy podmiotami**; i tu dwie wskazówki są szczególnie istotne: jedną jest bezprawna korzyść strony powołującej się na prawo do odliczenia, a drugą jest jej pozycja w mechanizmie, przy czym im jest jej bliżej do pozycji fikcyjnego operatora, tym silniejsze jest podejrzenie, że uczestniczyła ona w oszustwie [wyróżnienia W.K.]”⁷.

Powyższy cytat wskazuje, że transakcje karuzelowe charakteryzują się określonym stopniem zorganizowania, którego zasadniczym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej. Wyróżnia się w tym względzie spośród innych zachowań zmierzających do uchylecia się od opodatkowania. Wskazywany jest również jednoznacznie „kryminalny” charakter takiego schematu transakcji, są to bowiem działania przeciwko mieniu Skarbu Państwa, jak również uczciwym uczestnikom obrotu gospodarczego⁸.

⁷ Opinia Adwokata Generalnego w sprawie C-440/04, pkt 55–57.

⁸ L. Wilk, *Kryminalne aspekty przestępczości podatkowej*, „Archiwum Kryminologii” 2009/XXI, s. 218.

Rozdział 2

DOBRA WIARA I NALEŻYTA STARANNOŚĆ JAKO PRZESŁANKI PRAWA DO OBNIŻENIA KWOTY PODATKU NALEŻNEGO O KWOTĘ PODATKU NALICZONEGO

2.1. Wprowadzenie

2.1.1. Administracyjnoprawna metoda regulacji prawa do odliczenia w kontekście przesłanek odliczenia

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego. Jest zatem zespołem norm prawnych o charakterze bezwzględnie obowiązującym (*ius cogens*). Oznacza to, że ani organy podatkowe, ani sądy administracyjne, ani uczestnicy obrotu gospodarczego nie mogą mocą decyzji, orzeczenia lub czynności prawnej modyfikować praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych.

Dlatego przepisy ustawy o podatku od towarów i usług normujące przesłanki prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony należałoby interpretować zgodnie z ich literalnym brzmieniem¹. Każde zaś dodawanie lub ujmowanie ich treści wypadłoby konsekwentnie uznać za działalność prawotwórczą, do której w pol-

¹ Por. uchwałę NSA (7) z 17.01.2011 r., II FPS 2/10, ONSAiWSA 2011/2, poz. 25.

skim porządku konstytucyjnym organy administracji publicznej i władzy sądowniczej nie mają prawa.

W konsekwencji determinantą prawa do odliczenia podatku naliczonego – pozostając na gruncie prawa stanowionego – może być tylko i wyłącznie spełnienie przesłanek wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług. Te zaś odwołują się do kryteriów obiektywnych, stąd pojęcia dobrej wiary czy należytej staranności są przy ich stosowaniu irrelevantne.

2.1.2. Normatywne przesłanki pozytywne i negatywne prawa do odliczenia (w tym tzw. stare orzecznictwo)

W stanie prawnym obowiązującym przed wejściem Polski do Unii Europejskiej, podobnie zresztą jak w stanie prawnym obowiązującym już po dniu akcesji, do dnia dzisiejszego, pozytywne warunki obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego są następujące²:

- nabycie towarów lub usług przez podmiot działający w charakterze podatnika VAT od podmiotu działającego w charakterze podatnika VAT,
- wykorzystywanie towarów lub usług do wykonywania czynności opodatkowanych przez podmiot działający w charakterze podatnika VAT.

Dodatkowo przepisy podatkowe zawierają katalog przesłanek negatywnych, wykluczających możliwość obniżenia kwot podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur dokumentujących nabycie towarów lub usług. Są to w szczególności³:

² Por. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT; por. też art. 19 ust. 1 dawnej ustawy o VAT (ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

³ Por. art. 88 ust. 3a ustawy o VAT; por. też § 48 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 22.03.2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 27, poz. 268 ze zm.) obowiązującego do 1.05.2004 r.

- wystawienie faktury przez podmiot nieistniejący,
- stwierdzenie fakturą czynności, która nie została dokonana,
- potwierdzenie fakturą czynności, która została zawarta w celu obejścia prawa lub dla pozorów.

W okresie poprzedzającym wejście Polski do Unii Europejskiej w orzecznictwie sądów administracyjnych dominowało stanowisko, zgodnie z którym decydujące dla prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony było ustalenie, że podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia nabył towar lub usługę w wyniku czynności zrealizowanej przez wystawcę faktury i rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy⁴. Jak bowiem podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny, „faktura nieodzwierciedlająca rzeczywiście dokonanej czynności przez jej wystawcę, która rodziłaby u niego obowiązek podatkowy, nie daje odbiorcy tej faktury prawa do odliczenia wykazanego w niej podatku, nawet gdy pozostaje on w dobrej wierze, że wszedł w posiadanie towaru wykazanego na fakturze na podstawie skutecznej czynności cywilnoprawnej mającej miejsce pomiędzy nim a wystawcą faktury”⁵.



W orzecznictwie NSA, na gruncie uregulowań obowiązujących do dnia wejścia Polski do Unii Europejskiej, przesłanki odliczenia podatku naliczonego były zatem rozumiane ściśle, zgodnie z treścią normujących je przepisów podatkowych, w sposób obiektywny, adekwatnie do administracyjnoprawnej metody regulacji przyjętej na gruncie prawa podatkowego. Bez ryzyka błędu można postawić tezę, że przyjmowano tak dlatego, iż w prawie podatkowym, w którym ustawodawca operuje konstrukcjami prawa administracyjnego, takie kategorie pojęciowe jak „dobra wiara”, „zaufanie” czy „przyczynienie się” nie są stosowane. Zaś wyrażona w art. 84 Konstytucji RP zasada powszechności opodatkowania pozbawia organ podatkowy możliwości zwolnienia podatnika (tu: nabywcy towarów lub usług od nierzetelnego

⁴ Tak NSA w wyrokach z: 22.05.2013 r., I FSK 902/12, OSP 2015/11, poz. 103; 22.04.2008 r., I FSK 480/07, LEX nr 472260; 26.02.2008 r., I FSK 780/07, LEX nr 467787; 14.11.2007 r., I FSK 979/06, LEX nr 371993.

⁵ Tak wyrażnie NSA w wyroku z 22.04.2008 r., I FSK 480/07, za wyrokiem NSA z 26.02.2008 r., I FSK 780/07; por. też wyrok NSA z 22.05.2013 r., I FSK 902/12.

kontrahenta) z obowiązku poniesienia ciężaru podatku na podstawie subiektywnej oceny jego dobrych intencji⁶.

2.1.3. Dobra wiara i należyta staranność jako element subiektywizacji prawa do odliczenia

Praktyka stosowania przepisów regulujących prawo do odliczenia podatku naliczonego uległa zmianie w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej. Z datą akcesji normy prawa unijnego wraz z objaśniającym ich znaczenie orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej stały się częścią krajowego porządku prawnego.

Polskie prawo konstytucyjne, podobnie zresztą jak unijne prawo traktatowe, nie przyznaje orzecznictwu TS charakteru źródła prawa. *De facto* prawotwórczy charakter tego orzecznictwa nie jest jednak kwestionowany przez polskie sądy administracyjne i organy podatkowe w procesie stosowania prawa. Ową prawotwórczą moc orzeczeń TS zdaje się również uznawać polski ustawodawca. Wskazują na to liczne przepisy Ordynacji podatkowej. Przykładowo sprzeczność interpretacji indywidualnej prawa podatkowego lub opinii zabezpieczającej z orzecznictwem TS uzasadnia ich zmianę z urzędu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁷. Natomiast wpływ orzeczenia Trybunału na treść wydanej decyzji stanowi podstawę wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną⁸.

Konsekwencją wpływu orzecznictwa TS na filozofię stosowania przepisów normujących prawo do odliczenia jest wzrost znaczenia elementów subiektywnych leżących po stronie odliczającego. Co istotne, wprowadzenie do praktyki stosowania ustawy o podatku od towarów i usług pojęć działania przez nabywcę towarów i usług w dobrej wierze, przy dochowaniu należytej staranności, jako okoliczności dających prawo do odliczenia, dokonało się bez zmiany stanu prawnego. Ustawa

⁶ Por. M. Szubiakowski, *Faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący a prawo do odliczenia w podatku VAT*, „Glosa” 2016/2.

⁷ Por. art. 14e § 1 pkt 1 i art. 119zd § 1 o.p.

⁸ Por. art. 240 § 1 pkt 11 o.p.

o podatku od towarów i usług zyskała zwyczajnie nową treść w świetle orzecznictwa TS, które przyzwalała na odliczenie podatku naliczonego przez nabywcę, który zachował należyłą staranność i dobrą wiarę w obrocie gospodarczym w taki sposób, że nie wiedział i nie miał podstaw przypuszczać, że uczestniczy w oszustwie podatkowym popełnianym przez kontrahentów⁹.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wywarło tak duży wpływ na praktykę stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług normujących prawo do odliczenia podatku naliczonego, że – jak odnotował Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z 6.03.2014 r., I FSK 516/13 – „doprowadziło [to – M.Z.] (...) do koncentrowania się w sporach podatkowych dotyczących prawa do odliczenia VAT jedynie na ustalaniu dobrej (złej) wiary podatnika”. W rezultacie więc wykształcone w orzecznictwie Trybunału subiektywne kryterium pozostawiania przez odliczającego podatek naliczony w dobrej (złej) wierze, jawi się jako podstawowa przesłanka prawa do odliczenia.

2.1.4. Dobra wiara i należyta staranność na gruncie prawa cywilnego a dobra wiara i należyta staranność na gruncie prawa podatkowego

Dobra wiara i należyta staranność są pojęciami ustawowymi wynikającymi z podstawowej regulacji polskiego prawa prywatnego, jaką jest Kodeks cywilny.

§ W ustawie tej nie ma definicji dobrej wiary. Przepis art. 7 k.c. stanowi jedynie, że jeżeli ustawa uzależnia skutki prawne od dobrej lub złej wiary, domniemywa się istnienie dobrej wiary. Komentatorzy wskazują natomiast, że w dobrej wierze jest ten, kto „nie zna z przyczyn usprawiedliwionych niekorzystnego dla niego stanu praw-

⁹ Por. K. Radzikowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 22.05.2013 r., I FSK 902/12*, OSP 2015/11.

nego; z przyczyn usprawiedliwionych tzn. że mimo dołożenia należytej staranności nie mógł się o rzeczywistym stanie prawnym dowiedzieć¹⁰.

Z kolei należyta staranność to – zgodnie z wyraźnym brzmieniem art. 355 § 1 k.c. – ogólnie wymagane zachowanie dłużnika w stosunkach danego rodzaju, a w odniesieniu do dłużników-przedsiębiorców ogólnie wymagane zachowanie określane przy uwzględnieniu zawodowego charakteru ich działalności (por. art. 355 § 2 k.c.).

Z zestawienia przywołanych wyżej definicji dobrej wiary i należytej staranności wynika więc, że pojęcia te wiążą się ze sobą. W dobrej wierze jest bowiem ten, kto dołożył należytej staranności¹¹.

W polskiej doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się przy tym, że należyta staranność – której dochowanie jest warunkiem pozostawania w dobrej wierze – to miernik obiektywny (abstrakcyjny), formułowany jako wzorzec powinnego zachowania dla każdego, kto znajdzie się w określonej sytuacji¹². Ów wzorzec nie jest zatem rekonstruowany w oparciu o indywidualne cechy dłużnika, a w szczególności nie wyznacza go sposób postępowania, jakiego sam dłużnik zwykł przestrzegać w prowadzeniu swoich własnych spraw. Wzorzec należytej staranności należy bowiem odtwarzać na podstawie oczekiwań społecznych wobec osób, które znalazły się w określonej sytuacji. Powinny być to zatem wzorce skonkretyzowane i przystosowane do typowych sytuacji, różne dla architekta, nauczyciela, lekarza itd. Chodzi więc o to, aby dłużnik zachował się zgodnie ze społecznymi oczekiwaniami w tym względzie¹³.

Przykładowo w prawie rzymskim abstrakcyjnym wzorcem staranności była tzw. staranność starannego ojca rodziny (*diligentia diligentis patris familias*). Jako naruszenie tego wzorca byłoby natomiast postrzegane

¹⁰ Por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 386.

¹¹ Por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 386.

¹² Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 190; W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2004, s. 331.

¹³ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna...*, s. 300.

np. postawienie oddanego na przechowanie worka z ziarnem siewnym do wilgotnego magazynu, gdzie zboże uległoby zniszczeniu¹⁴.

 Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które wprowadziło na grunt ustawy o podatku od towarów i usług nieznanie tej ustawie pojęcia dobrej wiary i należytej staranności, nie wypracowało „podatkowej” definicji tych pojęć ani też nie odesłało do ich znaczenia wypracowanego na gruncie prawa prywatnego. Trybunał konsekwentnie natomiast wskazuje, że:

- 1) prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi, chyba że zostanie wykazane w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej¹⁵;
- 2) określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy¹⁶.

Porównanie sformułowań użytych przez TS oraz treści przepisów Kodeksu cywilnego i wypowiedzi doktrynalnych w odniesieniu do pojęć dobrej wiary i należytej staranności prowadzi do wniosku, że należyta staranność wymagana przez Trybunał jest kategorią obiektywną. Wszak TS wyraźnie wskazał, że przy dokonywaniu jej oceny istotne są: – „obiektywne przesłanki” (z czego wynika, że powinny to być przesłanki istotne dla każdego, niemające więc charakteru subiektywnego) oraz

¹⁴ Por. W. Wołodkiewicz [w:] W. Wołodkiewicz, M. Zabłocka, *Prawo rzymskie. Instytucje*, Warszawa 2001, s. 263–264.

¹⁵ Por. wyrok TS z 22.10.2015 r., C-277/14, PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek/Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, Dz.Urz. UE C 414, s. 7, pkt 53.

¹⁶ Por. wyrok TS z 22.10.2015 r., C-277/14, pkt 51.

- „okoliczności rozpatrywanej sprawy” (a więc przystosowane do sytuacji typowej w kontekście odpowiedzi na pytanie, czy w tej sprawie zachowanie podatnika spełniło społeczne oczekiwania i wyobrażenia o jego prawidłowym zachowaniu).

Natomiast generalne utożsamianie dobrej wiary i należytej staranności w sensie cywilistycznym z dobrą wiarą i należytą starannością rozumianą tak, jak to prezentuje TS, należy uznać za nieuprawnione.

Abstrahując już nawet od faktu, że przepisy Kodeksu cywilnego nie określają przesłanek prawa do odliczenia VAT, istotne jest, że definicję należytej staranności umieszczono w księdze III Kodeksu, zatytułowanej „Zobowiązania”, tuż po wyrażonej w art. 354 k.c. zasadzie realnego wykonywania zobowiązań przez strony prywatnego stosunku zobowiązaniowego. Wynika z tego, że pojęcie należytej staranności zdefiniowane w Kodeksie cywilnym dotyczy przede wszystkim wykonywania zobowiązań i skutków ich niewykonania.

Natomiast należyta staranność i dobra wiara, na konieczność dochodzenia której wskazuje TS, dotyczy oceniania przez dany podmiot gospodarczy wiarygodności aktualnych i potencjalnych kontrahentów. Co przy tym istotne, oceny tej podatek dokonuje w interesie publicznym, wbrew intuicji artykułowanej m.in. przez organy podatkowe, że działa we własnym dobrze pojętym interesie, aby móc odliczyć podatek naliczony. Weryfikując kontrahenta pod kątem jego udziału w oszustwie podatkowym, odliczający dokonuje bowiem czegoś więcej niż realne wykonywanie zawartego z kontrahentem zobowiązania i wkracza w sferę formułowania ocen zastrzeżonych dla organów państwa.

2.1.5. Dobra wiara i należyta staranność w kształcie wypracowanym przez TS jako pojęcia prawa publicznego

Z prowadzonych wyżej rozważań wynika, że dobra wiara i należyta staranność artykułowane przez TS są na gruncie systemu VAT pojęciami prawa publicznego. Wynikają z tego daleko idące konsekwencje

w procesie stosowania prawa, zwłaszcza gdyby wzorzec staranności odtworzony przez organy podatkowe i sądy administracyjne miał dać podstawę do sformułowania oceny, że odliczający zachował się niestaranie, *ergo* – jako działający w złej wierze, powinien zostać pozbawiony prawa do odliczenia.

Podatnik ma zatem, po pierwsze, prawo oczekiwać, że obiektywny wzorzec staranności w danej sytuacji będzie przez organy państwa rekonstruowany ostrożnie (powściągliwie), zgodnie z zasadą zaufania do państwa wynikającą z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego¹⁷ oraz zgodnie z zasadą zakazu nadmiernej ingerencji wynikającą z konstytucyjnej zasady proporcjonalności¹⁸.

Po drugie, ostrożności i powściągliwości domaga się także konstytucyjna zasada legalizmu¹⁹. Skoro bowiem ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera normy prawnej, która wprost definiowałaby należytą staranność i dobrą wiarę, budowanie wzorca należytej staranności powinno następować ostrożnie, aby uchylić ryzyko narażenia się przez organ stosujący prawo na zarzut pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT bez podstawy prawnej.

Dlatego, po trzecie, rekonstruowany wzorzec staranności powinien być obiektywny *prima facie*, tzn. akceptowalny przy wykorzystaniu podstawowej wiedzy co do reguł postępowania, pragmatyk zawodowych, zasad deontologii, określonych zwyczajów dostosowanych do pewnych typów czynności, zawodów lub nawet sytuacji²⁰, bez potrzeby wchodzenia w szczegóły i meandry danego rodzaju działalności czy dokonywania pogłębionej analizy jej aspektów i doszukiwania się znaczenia poszczególnych okoliczności lub zachowań. Innymi słowy, wzorzec dochowania należytej staranności powinien być odtwarzany, a nie tworzony *in concreto*, dla potrzeb danej sprawy. Oznacza to przykładowo,

¹⁷ Por. art. 2 Konstytucji RP; por. też wyroki TK z: 13.04.1999 r., K 36/98, OTK 1999/3, poz. 40; 10.04.2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006/4, poz. 42.

¹⁸ Por. art. 31 ust. 3 Konstytucji RP; por. też orzeczenia TK z: 9.01.1996 r., K 18/95, OTK 1996/1, poz. 1; 30.10.1996 r., K 3/96, OTK 1996/5, poz. 41.

¹⁹ Por. art. 7 Konstytucji RP.

²⁰ Por. Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna...*, s. 300.

że zachowaniem mającym wpływ na ocenę dochowania należytej staranności nie może być zachowanie, którego podejmowania w stosunkach danego rodzaju w ogóle się nie praktykuje.

2.2. Dobra wiara i należyta staranność w orzecznictwie TS

2.2.1. Przesłanki normatywne prawa do odliczenia w prawie unijnym

Zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, m.in. kwot VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika²¹. Oznacza to, że aby powstało prawo do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy oraz, po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu²².

Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, tj. w momencie powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu²³. Natomiast w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi

²¹ Art. 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE.

²² D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013/7.

²³ Art. 168 dyrektywy 2006/112/WE; art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona