

OSZUSTWO PODATKOWE NA PRZYKŁADZIE WYSTAWIENIA FIKCYJNYCH FAKTUR VAT

Piotr Kobylski*



<https://doi.org/10.18778/2391-6478.S2.2022.01>

TAX FRAUD ON THE EXAMPLE OF ISSUING FICTITIOUS VAT INVOICES

Abstract

The purpose of this article. In the literature, you can find quite extensive studies on value added tax, while the issue of tax fraud on the example of issuing fictitious VAT invoices from the perspective of the effect of Art. 56 § 1 of the Act of September 10, 1999 – Fiscal Penal Code has been treated quite fragmentarily. The main research objective of this study is to characterize the impact of the above-mentioned legal regulation in determining the scope of its impact on the tax law system. The work will prove that it is actually unjustified to maintain the current structure of the model of the right to deduct this tax. In connection with the above, the aim of the work will be to assess the directions of changes in the analyzed institution against the background of the applicable legal provisions.

Methodology. It was created on the basis of an analysis of the content of legal acts and documents as well as studies of the subject literature.

The result of the research. The taxpayer should not be held responsible for unlawful actions of third parties with regard to the fulfillment of the tax obligation in the tax on goods and services. Based on the considerations, it can be concluded that as long as the current structure of the model of the right to deduct tax on goods and services is maintained, this issue will still remain open.

Keywords: tax, taxpayer, tax obligation, tax fraud, invoices, abuse.

JEL Class: K14, K42.

* Dr, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, e-mail: p.kobylski@uthrad.pluczelnia <https://orcid.org/0000-0002-0345-904X>

WSTĘP

W literaturze można spotkać się z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi podatku od towarów i usług, natomiast zagadnienie oszustwa podatkowego na przykładzie wystawienia fikcyjnych faktur VAT z perspektywy skutku art. 56 § 1 Ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. 2021, poz. 408 ze zm.) potraktowano dość fragmentarycznie. Nauka prawa bowiem nie poświęciła tej kwestii szczególnego zainteresowania. Warto zastanowić się czy podjęte działania przez ustawodawcę pozwoliły na stworzenie właściwie funkcjonującego modelu prawa do odliczenia podatku od towarów i usług. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ ma wymieniona powyżej regulacja prawna dla ustalenia zakresu jej oddziaływania na system prawa podatkowego.

Warto zwrócić uwagę, iż z teoretycznego punktu widzenia, podlega odpowiedzialności karnej podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Co istotne, czyn ten można popełnić tylko umyślnie w formie zarówno zamiaru bezpośredniego jak i ewentualnego. Niniejszy przepis pozostaje w zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s., który penalizuje wystawienie rachunku lub faktury w sposób nierzetelny bądź posługiwanie się nimi. Wobec tego podatnik nie powinien ponosić odpowiedzialności za sprzeczne z prawem działania osób trzecich w zakresie wywiązywania się z obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług (Kardas i in., 2017: 687–705).

Praca będzie dowodzić, iż w istocie niezasadne jest utrzymywanie obecnej konstrukcji modelu prawa do odliczenia tego podatku. W związku z powyższym celem pracy będzie ocena na tle obowiązujących przepisów prawnych jakie są kierunki zmian analizowanej instytucji.

Przedstawiona problematyka pociąga za sobą nieuchronność analizy zagadnień prawnych z tego zakresu pod kątem charakteru zmian, lecz także problemów praktycznych z tym związanych. Przez lata omawiane zagadnienie uległo pewnym przeobrażeniom, co może powodować dowolność, bądź brak możliwości poprawnej logicznie, funkcjonalnej oraz spójnej systemowo interpretacji.

1. ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Specyfika podjętego zagadnienia wymaga przywołania stanowiska E. Łętowskiej, która podnosi, że w procesie wykładni prawa nie można pomijać wykładni systemowej, bądź funkcjonalnej, poprzez nadawanie roli wiodącej wykładni językowej określonego przepisu. Jak bowiem trafnie stwierdza, „sądy są przeświadczone, że

dokonanie wykładni językowej, i to nawet nie w drodze rzeczowej analizy tekstu, lecz na podstawie intuicyjnego pierwszego znaczeniowego wyrażenia, eliminuje samą dopuszczalność prowadzenia dla danego przypadku dalszej interpretacji przy użyciu innych jeszcze metod interpretacyjnych” (Łętowska, 2012: 8).

Otóż, na zasadzie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 ze zm.) 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 stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności. Przepis ten bezpośrednio pozbawia prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy lub zwrotu podatku naliczonego na podstawie wystawionych faktur, faktur korygujących lub dokumentów celnych. W konsekwencji zredukowano zasadę neutralności podatku od towarów i usług, która daje prawo do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu. Na marginesie należy wskazać, że niniejszy przepis implementuje do polskiego porządku prawnego regulacje umieszczone w Dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (t.j. Dz.U.UE seria L 2006, nr 347 ze zm.). Na mocy art. 168 lit. a niniejszej dyrektywy oraz art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, prawo do odliczenia podatku naliczonego jest zasadniczą cechą podatku od towarów i usług. Z Dyrektywy 2006/112/WE oraz ustawy o podatku od towarów i usług można wyprowadzić wniosek, że podstawę do obniżenia podatku należnego stanowić może jedynie faktura wystawiona przez podmiot będący podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu zrealizowania przez niego czynności opodatkowanych.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań powinno być określenie pojęcia należyta staranność. Mianowicie jest przesłanką stosowania przepisu art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Pytanie jak zatem podatnik powinien rozumieć niniejszy termin na tle przepisów Dyrektywy 2006/112/WE. Należy zwrócić uwagę, iż przyjęty model trzeba łączyć z właściwą realizacją obowiązku podatkowego. Co warto zauważyć, stał się instrumentem ochrony interesów fiskalnych państwa w myśl przepisu art. 84 Konstytucji RP (t.j. Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.) – zasady sprawiedliwości podatkowej, która ma gwarantować poprawny model kształtowania się podatków zgodnie z regułami powszechności i równości. Jak wiadomo, organy podatkowe mają obowiązek egzekwowania od wszystkich obywateli wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż źródła pieniężne pochodzące z daniny podatkowej są fundamentalne dla utrzymania sprawnego funkcjonowania aparatu państwa (Wyrok TK z 29.07.2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200). Należy zaakceptować pogląd, iż opo-

datkowanie ma służyć jednak przede wszystkim zapewnieniu wpływów do budżetu, które odpowiednio wydatkowane, przynosić mają korzyści dobru wspólnemu.

W świetle powyższych uwag należy stwierdzić, że w ten sposób możliwa jest transpozycja przepisu art. 20 Konstytucji RP – zasady solidarności współpartnerów społecznych. Dopiero w połączeniu z zasadą wyrażoną w art. 1 Konstytucji RP, podatnicy w stopniu właściwym do własnych możliwości, zobowiązani są do poświęcenia określonej ilości swoich interesów dla dobra wspólnego (Wyrok TK z dnia 30.01.2001 r., K 17/00, LEX nr 46003). Istotne w tym miejscu zdaje się rozważenie na tle obowiązujących przepisów prawnych, jakie były kierunki zmian analizowanej instytucji. Zasadniczego przemyślenia wymaga to, że ustawodawca krajowy potraktował niniejszą instytucję jako skuteczny mechanizm uniemożliwiający odliczenie podatku na podstawie faktur niemających odzwierciedlenia w stanie faktycznym. Mimo to instrument prawny ulega pewnym przeobrażeniom, co może powodować dowolność lub brak możliwości poprawnej logicznie, funkcjonalnej oraz spójnej systemowo interpretacji.

Nawiązując do powyższych uwag, należy wskazać, iż utrwał się pogląd, wedle którego organy podatkowe mogą odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku, jeżeli na bazie obiektywnych okoliczności ustalą, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż brał udział w transakcji wykorzystanej do popełnienia przestępstwa lub nadużycia w podatku od towarów i usług. Budzi to poważne zastrzeżenia, ponieważ przepisy wspólnotowe nie aprobują praktyki odmowy przez organ kompetencji do odliczenia podatku z tego powodu, że podatnik nie przedsięwziął wszystkich środków dla powzięcia informacji, że wystawca faktury jest podatnikiem podatku od towarów i usług, posiadał te towary i mógł je sam dostarczyć, wywiązał się z powinności złożenia deklaracji oraz zapłaty podatku od wartości dodanej, bądź z tej przyczyny, że podatnik chcący odliczyć podatek pozbawiony jest sposobności, poza fakturą, by wykazać dowód spełnienia tychże warunków (Wyrok TSUE z 12.01.2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/3, C-484/03, LEX nr 165063). Ogólnie trzeba stwierdzić, iż odnosi się do przypadku, gdy żadna z okoliczności nie sugerowała, że wystawca faktury dopuścił się przestępstwa, bądź nadużycia w podatku od towarów i usług (Selera, 2014: 20–23). Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zauważył, iż przepisy wspólnotowe należy interpretować w taki sposób, by art. 167 i art. 168 lit. a Dyrektywy 2006/112/WE oraz reguły neutralności podatkowej, pewności prawa czy równego traktowania uwzględniały prawo do odmowy odbiorcy faktury kompetencji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu, mimo iż w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy danej faktury wskazany podatek od wartości dodanej nie został skorygowany. Wydaje się jednak, iż brak uregulowania wprost tego rodzaju uprawnienia jest zaskakujący, biorąc pod

uwagę ewentualne skutki prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej. Co więcej, według TSUE organy podatkowe nie mogą przerzucać na podatnika ciężaru badania prawidłowości prowadzenia działalności przez swoich kontrahentów, jeśli podatnik mógł zakładać, że byli oni uczestnikami przestępstwa lub nadużycia w tym podatku (Wyrok TSUE z 31.01.2013 r. C-643/11, LEX nr 1258614). Rzeczywista wartość zamierzonego przez TSUE modelu pozbawienia prawa do odliczenia naliczonego podatku ostatecznie jednak zależy od judykatury poszczególnych krajów członkowskich UE. W przeciwnym wypadku uprawnienia, o jakich mowa w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości staną się w praktyce podatkowej fikcją. W tej kwestii krajowa judykatura również przewiduje możliwość odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistości, jeśli podatnik zachował wspomnianą należyta staranność i nie wiedział, bądź nie mógł wiedzieć, iż bierze udział w czynnościach związanych z nadużyciem w podatku od towarów i usług (Wyrok NSA z 14.02.2019 r., I FSK 2356/18, LEX nr 2641636).

Powyższe wskazuje zarazem, iż nie każde uzyskanie korzyści podatkowej może być nadużyciem prawa. W ślad za orzecznictwem TSUE, należy stwierdzić, iż zasada nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług jest jedną z zasad ogólnych prawa Unii Europejskiej, a zatem nie wymaga się jej transpozycji do przepisów krajowych (Szymczyk, 2022: 76). Oznacza to, że konstatacje Trybunału Sprawiedliwości stanowią uzupełnienie luki interpretacyjnej chociażby w sprawach, gdzie schematy optymalizacyjne były dotąd wykorzystywane przez podatników dla osiągnięcia korzyści podatkowej. W rezultacie organy podatkowe nie mogły podważać skutków takich działań (Bartosiewicz, 2020: 122).

2. WYSTAWIENIE FIKCYJNYCH FAKTUR VAT

W doktrynie prawa nie ma jednolitego poglądu, czy wystawianie pustych faktur jest objęte hipotezą art. 62 § 2 k.k.s. Można bowiem spotkać się ze stanowiskiem, iż znamię wskazane w art. 62 § 2 k.k.s., odnoszące się do faktur określonych w § 1 – faktur „za wykonanie świadczenia” dotyczy wyłącznie faktur w związku ze świadczeniami, które w rzeczywistości miały miejsce (Zgoliński, 2012: 162–163). Z tego względu wystawianie faktur dotyczących fikcyjnych i nieistniejących świadczeń ma wypełniać jedynie znamiona przestępstwa określonego w art. 271 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1023 ze zm.). Ściśle rzecz ujmując, wypada zauważyć, że nierzetelna faktura to zarówno faktura nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzenia, jak i faktura fikcyjna, dokumentująca czynność nieistniejącą. Czyn ten można popełnić

wyłącznie umyślnie z zamiarem bezpośrednim. W sytuacji skorzystania z dokumentu sprawca musi obejmować świadomością, że faktura bądź rachunek został wystawiony w sposób nierzetelny.

Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia z zmianie objętych nim danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności albo obu tym karom łącznie. „Do realizacji znamion tego typu czynu zabronionego konieczny jest więc skutek w postaci narażenia na uszczuplenie podatku. Skutek taki może wynikać z zachowań, które polegają na wprowadzeniu w błąd organu podatkowego, co do okoliczności mających znaczenie dla obowiązku podatkowego, prowadząc do możliwości jego ustalenia na niższym poziomie niż podatek w rzeczywistości należny. Z istoty rzeczy nie mogą mieć znaczenia w perspektywie skutku z art. 56 § 1 k.k.s. takie zachowania podatnika, które polegają na przekazaniu organowi nieprawdziwych informacji, które nie miałyby wpływu na rozmiar i treść obowiązku podatkowego (Zgoliński i Oczkowski, 2021: 41). Dotyczy to w szczególności zawartych w fikcyjnych fakturach VAT informacji o transakcjach, które w rzeczywistości nie miały miejsca (...) Skoro więc podstawą obowiązku podatkowego jest dokonanie rzeczywistej transakcji, to samo wystawienie dokumentu stwierdzającego przeprowadzenie takiej transakcji, która w rzeczywistości nie miała miejsca, pozostaje bez wpływu na zakres obowiązku podatkowego danego podmiotu” (Wyrok SN z 5.03.2015 r., III KK 407/14, LEX nr 1678967).

Na mocy art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1540 ze zm.) realizacja obowiązku podatkowego uzależniona jest od zaistnienia określonych, konkretnych i obiektywnych okoliczności rodzących powstanie tego obowiązku. Należy zaaprobować pogląd P. Karwata, który za istotę uchylania się od podatku uznaje unikanie zapłaty daniny bez unikania zobowiązania podatkowego (Karwat, 2003: 22–28). W związku z tym treść faktury ma odpowiadać faktycznym zdarzeniom. Otóż, sam fakt dysponowania oryginałem dokumentu nie determinuje wiarygodności zdarzeń z niego wynikających. Ponadto badanie dobrej wiary podatnika jest zrozumiałe w sytuacji, gdy wystawca faktury jest jedynie firmantem – rzeczywiście dostarcza towar, ale towar ten pochodzi od innego nieujawnionego podmiotu (Pęczek-Czerwińska, 2016: 23–23).

W orzecznictwie krajowym oraz TSUE przyjęto stanowisko, iż uregulowanie stanowiące obowiązek zapłaty podatku VAT wykazane w wystawionej fakturze niemającej odzwierciedlenia w rzeczywistości, trzeba stosować mając na uwadze to, czy wystawienie faktury VAT może spowodować obniżenie wpływów z tytułu podatków. Jeśli podatnik nie dostrzegł takiego ryzyka, powinność zapłaty podatku

VAT wykazanego w wystawionej fakturze, która nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym jest bezzasadna, ponieważ prowadziłyby to do naruszenia zasady neutralności podatku VAT. Obowiązek zapłaty podatku wykazanego na takiej fakturze nieodzwierciedlającej rzeczywistej transakcji spoczywa wystawcy dopóki istnieje ryzyko odliczenia tego podatku przez podatnika otrzymującego fakturę (wyrok TS z 11.04.2012 r., C-138/12, LEX nr 1297082, wyrok NSA z 29.05.2013 r., I FSK 1075/12, LEX nr 1378957). Co warto zauważyć, zobowiązanie wystawcy faktury do zapłaty podatku, niezależnie na związek z czynnością opodatkowaną, jest jednak ograniczeniem sposobności dokonywania nadużyć prawa do odliczenia podatku (Sachs i Namysłowski, 2008: 879).

Jak już wyjaśniono podstawowe znaczenie ma zasada neutralności. Przez jej pryzmat należy interpretować przepisy dyrektywy 2006/112/WE i odpowiednio art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Służy zagwarantowaniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępczości podatkowej. Ważne w tym miejscu zdaje się przywołanie poglądu Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, iż „Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma przede wszystkim charakter prewencyjny. Jej zasadniczym celem jest zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia wpływów podatkowych przez odliczenie podatku wykazanego na fakturze przez jej odbiorcę. Za takim charakterem regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o VAT przemawia także okoliczność, że zastosowanie tego przepisu uzależnione jest od oceny ryzyka wykorzystania fikcyjnej faktury w obrocie prawnym. Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, stanowiąc obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturach, ogranicza ponadto straty Skarbu Państwa poniesione z tytułu bezprawnego odliczania podatku oraz wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT i – w tym znaczeniu – pełni także funkcję restytucyjną. Regulacja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie jest przepisem ustanawiającym sankcję (...) Spełnienie hipotezy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, tj. wystawienie faktury z wykazaną na niej kwotą podatku VAT, skutkujące obowiązkiem zapłaty tego podatku, nie stanowi naruszenia normy prawnej. Tym samym obowiązek zapłaty podatku VAT w wyniku wystawienia faktury – w świetle powołanych definicji – nie może być traktowany jako sankcja za naruszenie normy prawnej. Ponadto istotna dla oceny charakteru prawnego obowiązku wynikającego z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT jest okoliczność, że TS uznał w swoim orzecznictwie, iż państwa członkowskie mogą przewidzieć w prawie krajowym możliwość skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych” (Wyrok TK z 21.04.2015 r., P 40/13, LEX nr 1668770).

PODSUMOWANIE

Mając na uwadze wnioski płynące z niniejszego opracowania, należy zauważyć, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego w istocie nie może być ograniczone zarówno pod względem czasu, jak i zakresu przedmiotowego (Bartosiewicz i Kubański, 2004: 766–770). Odebranie podatnikowi kompetencji obniżenia podatku należnego o podatek naliczony może występować wyłącznie w ściśle określonych przez prawodawcę przypadkach, jak trafnie zauważa TK „wyraźnie w tym zakresie wyartykułowanych” (Wyrok TK z 25.10.2004 r., SK 33/03, LEX nr 127312). Nie ulega wątpliwości, iż każda taka sytuacja, w której pozbawia się podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego determinuje obciążenie podatnika podatkiem należnym. Warto jednak zauważyć, że zarazem pozostaje on obciążony podatkiem naliczonym w tytułu dokonanej transakcji, bez możliwości jego odliczenia. Otóż, wykonanie obowiązków podatkowych łączy się bezwzględnie z ingerencją w prawa majątkowe. W tym miejscu należy wspomnieć o stanowisku TK, który zauważył, że w związku z podstawą konstytucyjną omawianej regulacji, niniejszy mechanizm prawny nie może być rozpatrywany w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z wolności i praw, ale w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi i ochroną konstytucyjnych wolności i praw. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP „nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją” (Wyrok TK z 22.05.2002 r., K 6/02, LEX nr 54067).

Z uwagi na skutki, jakie wiążą się z realnym wpływem na prawnopodatkową sytuację podmiotu, istotnym zagadnieniem jest także kwestia tzw. formalizmu. Należy zwrócić uwagę, iż w judykaturze krajowej w szczególności sposób akcentuje się znaczenie formalizmu, które jest nieuchronne w prawie podatkowym. Warto jednak pamiętać, iż z jednej strony musi odznaczać się racjonalizmem, a z drugiej strony nie może zaburzać obrotu gospodarczego. Jak trafnie spostrzegł NSA „wymogi formalne stawiane fakturom VAT nie mogą być celem samym w sobie, zwłaszcza w sytuacji, gdy organy podatkowe nie mają wątpliwości co do tego, że kwestionowane faktury odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenie gospodarcze i ujęte zostały w ewidencji zakupu” (Wyrok NSA w Warszawie z 10.10.1997 r., III SA 779/97, LEX nr 34424). W tym kontekście warto również przywołać stanowisko NSA we Wrocławiu, który wskazał, że „w prawie podatkowym ma bowiem pierwszorzędne znaczenie rzeczywistość gospodarcza, a nie tylko jej przejawy uwidocznione na fakturach. Dlatego też w sytuacji gdy materiał dowodowy sprawy wskazuje jednoznacznie, że dana faktura wystawiona została przez usługodawcę z tytułu rzeczywiste zrealizowanych przez niego czynności, stanowiąc wezwanie do zapłaty z tytułu ich wykonania, a jej wadliwość polega jedynie na

błędnym określeniu tytułu jej wystawienia przez wskazanie na niej innych czynności, aniżeli te, które były przez niego wykonywane, faktura taka, mimo że jest dotknięta wadliwością formalną, daje podstawę do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony” (Wyrok NSA we Wrocławiu z 9.02.2000 r., I SA/Wr 1885/99, LEX nr 47924).

Reasumując, z jednej strony jeżeli podatnik chce wypełnić przesłankę należytej staranności to nie może zakładać, iż jeśli otrzymał towar lub wykonał usługę, została zrealizowana zapłata, posiada on fakturę, to będzie zwolniony z jakichkolwiek innych obowiązków. Z drugiej strony organy podatkowe nie powinny doprowadzać do sytuacji, iż podatnik będzie koncentrował się wyłącznie na tym, czy wystawca faktury włada określonymi towarami, jest w stanie je dostarczyć, złoży deklarację i dokona zapłaty podatku od towarów i usług, żeby tylko upewnić się, że podmioty działające na uprzednich etapach obrotu nie dopuszczają się przestępstwa związanego podatkiem od towarów i usług. Wydaje się, iż wystarczającą okolicznością będzie sam fakt uzyskania informacji o podmiocie, od którego podatnik chce nabyć towary (Oczkowski i Zgoliński, 2020: 414–415). Podatnik, chcąc zachować należyłą staranność powinien wykazać się przede wszystkim świadomością, iż ewentualnie zakwestionowane faktury z przyczyn podmiotowych nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego. Nieważne jest czy podatnik otrzyma faktycznie towar w ilościach określonych w fakturach, ale czy wystawcy faktur są rzeczywistymi dostawcami towaru. Na zakończenie warto także dodać, że przepis art. 56 § 1 k.k.s. penalizuje zachowania prowadzące do narażenia podatku na uszczuplenie. Istotne jest jednak, że skutek ten może wynikać jedynie z podania nieprawdy lub zatajenia prawdy albo niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem (Grzegorzczak, 2006: 325). Otóż, „odnosząc się do charakteru danych, co do których sprawca podaje nieprawdę lub zataja prawdę, w piśmiennictwie wskazuje się, że chodzi tutaj o takie zdarzenia rzeczywiste, które normy podatkowe uznają za zdarzenia rzutujące na przedmiot lub podstawę opodatkowania, a więc nie wszelkie zdarzenia, które mogą na nie wpływać. Dane nieistotne w tej perspektywie, jako niemające znaczenia dla ustalenia istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego, pozostają poza zakresem okoliczności, co do których możliwa jest realizacja jednego ze znamion modalnych, a w konsekwencji realizacja znamion strony przedmiotowej oszustwa podatkowego” (Kardas i in., 2012: 573–574).

Przy okazji powyższych rozważań nie można pominąć analiz podjętych przez TSUE. Bez wątpliwości zasada nadużycia prawa w VAT będzie podlegać kolejnym zmianom stosownie do okoliczności fiskalnych. Poza tym niniejsza reguła nie musi wcale obejmować wyłącznie podatników. Nadużycie prawa bowiem zakorzeniło się także trwale w praktyce organów podatkowych (Wyrok NSA z 24.05.2021 r., I FPS 1/21, CBOSA). Na tym tle warto jednak podkreślić, iż trudność polega na rozróżnieniu zjawisk nadużycia prawa oraz omawianego oszustwa

podatkowego. Na podstawie podjętych rozważań można dojść do wniosku, że dopóki utrzymywana będzie dotychczasowa konstrukcja modelu prawa do odliczenia podatku od towarów i usług, niniejsza kwestia wciąż pozostanie otwarta. Nie ulega wątpliwości, że w obrocie gospodarczym występują różnego rodzaju wyłudzenia tego podatku, jak chociażby wywołanie złudzenia, iż kontrahent dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. W tym procederze podmioty mogą wykorzystywać nie tylko tzw. puste faktury, ale również w sztuczny sposób kreować transakcje gospodarcze (Ożóg, 2017: 83). Nie zmienia to jednak faktu, że trzeba przede wszystkim ustalić, kto powinien zostać uznany za winnego, a kto został oszukany. Stąd judykatura wypracowała koncepcję należytej staranności. W rezultacie nieodosobniony staje się pogląd, iż uzyskanie korzyści podatkowej w VAT wbrew ratio legis przepisów tej ustawy, przy zastosowaniu jej warunków formalnych nie daje podstawy do pociągnięcia do odpowiedzialności podatnika na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego (Wyrok NSA z 11.10.2018 r., I FSK 1865/16, CBOSA). To jednak wciąż za mało, by ustalić kryterium oceny określonych zjawisk gospodarczych. Z tego względu rozwiązania prawne w tym zakresie powinny być na tyle precyzyjne, by można wyróżnić prawidłowe uzyskanie korzyści podatkowej, jak i ewentualną karuzelę podatkową (Ladziński, 2019: 26).

Zamykając rozważania nad tytułową problematyką, z dużą ostrożnością należy podejść do dynamicznych zmian w omawianym zakresie. Chodzi tu przede wszystkim o regulacje wprowadzone do Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016, poz. 846) oraz w dalszej kolejności ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018, poz. 2193). Otóż, na mocy znowelizowanych przepisów (art. 119a–119zf Ordynacji podatkowej), organ podatkowy może odmiennie oceniać skutki podatkowych zdarzeń gospodarczych, realizowanych przez podatnika, jeśli obrany przez niego schemat działania minimalizuje obciążenia podatkowe. Na podstawie poczynionych powyżej spostrzeżeń można raczej stwierdzić, iż te zmiany należy rozpatrywać raczej jako kolejną, dyskrejonálną ingerencję w konstrukcję podatku od towarów i usług, która ma na celu zwiększenie przestrzeni fiskalnej i negatywnie wpływa na stabilność i wiarygodność w działaniu prawa do odliczenia podatku od towarów i usług.

DEKLARACJA AUTORÓW

Autor zgłasza brak konfliktu interesów.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz, A. (2020). *VAT. Komentarz 2020*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Bartosiewicz, A. i Kubacki, R. (2004). *VAT. Komentarz*. Kraków–Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, t.j. Dz.U.UE seria L 2006, nr 347 ze zm.
- Grzegorzczak, T. (2006). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Kardas, P., Łabuda, G. i Razowski, T. (2012). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kardas, P., Łabuda, G. i Razowski, T. (2017). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Karwat, P. (2003). *Objęcie prawa podatkowego*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., t.j. Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ladziński, A. (2019). Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości. *Przegląd Podatkowy*, 1.
- Łętowska, E. (2012). Wstęp. W: E. Łętowska, K. Sobczak, red., *Rzeźbienie państwa prawa. 20 lat później. Ewa Łętowska w rozmowie z Krzysztofem Sobczakiem*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Oczkowski, T. i Zgoliński, I. (2020). Obowiązek zapłaty podatku a instytucja przepadku w prawie karnym skarbowym. Rozważania o wzajemnej spójności systemowej. *Teka Komisji Prawniczej PAN*, XIII(2).
- Ożóg, I. (2017). *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Pęczek-Czerwińska, J., (2016). *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Sachs, K. i Namysłowski, R. (2008). *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Selera, P. (2014). *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Szymczyk, J. (2022). Ewolucja koncepcji nadużycia prawa w dziedzinie VAT. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 2(101).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2021, poz. 408 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016, poz. 846.
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018, poz. 2193.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1023 ze zm.
- Wyrok NSA w Warszawie z 10.10.1997 r., III SA 779/97, LEX nr 34424.
- Wyrok NSA we Wrocławiu z 9.02.2000 r., I SA/Wr 1885/99, LEX nr 47924.
- Wyrok NSA z 11.10.2018 r., I FSK 1865/16, CBOSA.
- Wyrok NSA z 14.02.2019 r., I FSK 2356/18, LEX nr 2641636.
- Wyrok NSA z 24.05.2021 r., I FPS 1/21, CBOSA.
- Wyrok NSA z 29.05.2013 r., I FSK 1075/12, LEX nr 1378957.
- Wyrok SN z 5.03.2015 r., III KK 407/14, LEX nr 1678967.
- Wyrok TK z 21.04.2015 r., P 40/13, LEX nr 1668770.
- Wyrok TK z 22.05.2002 r., K 6/02, LEX nr 54067.

Wyrok TK z 25.10.2004 r., SK 33/03, LEX nr 127312.

Wyrok TK z 29.07.2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.

Wyrok TK z dnia 30.01.2001 r., K 17/00, LEX nr 46003.

Wyrok TS z 11.04.2012 r., C-138/12, LEX nr 1297082.

Wyrok TSUE z 12.01.2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C 355/3, C-484/03, LEX nr 165063.

Wyrok TSUE z 31.01.2013 r., C-643/11, LEX nr 1258614.

Zgoliński, I. (2012). Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym. *Prokuratura i Prawo*, 3.

Zgoliński, I. i Oczkowski, T. (2021). Nadużycie przepisów prawa podatkowego a przestępstwo oszustwa podatkowego z art. 56 Kodeksu karnego skarbowego. *Przegląd Legislacyjny*, 2(116).

Zakończenie recenzji/ End of review: 20.11.2022

Przyjęto/Accepted: 02.12.2022

Opublikowano/Published: 22.12.2022