

ARTUR MUDRECKI¹

Wykorzystanie mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT do oszustw w postaci „karuzeli podatkowych”

Streszczenie

W artykule przedstawiono zjawisko „karuzeli podatkowej” w podatku od towarów, które jest swoistym nadużyciem prawa i służy wyłudzenia VATu. Po przedstawieniu doktryny orzeczniczej nadużycia prawa i dobrej wiary wypracowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dokonano analizy orzecznictwa w tym zakresie, z którego wynika, że podatnicy zajmujący się wyłudzeniem podatku od wartości dodanej nie mają prawa do zwrotu podatku. Natomiast podatnicy, którzy padli ofiarą oszustw podatkowych mogą powoływać się na doktrynę dobrej wiary i mają prawo do odliczenia podatku. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w istotny sposób wpływa na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce. NSA w uzasadnieniach rozstrzygnięć stara się zdefiniować pojęcie „karuzeli podatkowej”, które jest bardzo zróżnicowane.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, doktryna orzecznicza nadużycia prawa, doktryna dobrej wiary, pojęcie karuzeli podatkowej

¹ Dr Artur Mudrecki – Katedra Prawa Finansowego i Podatkowego, Akademia Leona Koźmińskiego; e-mail: amudrecki@kozminski.edu.pl; ORCID: 0000-0002-3731-5271.

ARTUR MUDRECKI

Use of the Input Tax Deduction Mechanism in the VAT System for the Purpose of “Tax Carousel” Fraud

Abstract

The article discusses the phenomenon of “tax carousels” in the tax on goods and services, which is a specific abusive practice and is used for VAT refund scam purposes. A discussion on the jurisprudential doctrine of the abuse of law and good faith as offered by the Court of Justice of the European Union is followed by an analysis of the judicial decisions (case-law) issued in this area, which proves that taxable persons involved in value-added tax fraud practice have no right to a tax deduction. Meanwhile, those taxable persons who have fallen victim to tax fraud practices may quote the good faith doctrine and exercise the right to a tax deduction. The judicial decisions of the Court of Justice of the European Union have had a significant impact on the judicial decisions issued by administrative courts in Poland. The Supreme Administrative Court (SAC) tries to define the notion of a “tax carousel” in its decisions, as the notion is quite broad.

Keywords: value-added tax, jurisprudential doctrine of the abuse of law, doctrine of good faith, the notion of a tax carousel

Wprowadzenie

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że pojęcie karuzeli podatkowej w kontekście takich pojęć, jak: oszustwo podatkowe, nadużycie podatkowe, nadużycie prawa, obrót karuzelowy czy obejście prawa podatkowego nie było dotychczas zdefiniowane w podatku od towarów i usług. Dopiero na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846) obowiązująca od 15 lipca 2016 r. regulacja zawarta w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.) pozwala na pewną identyfikację pojęcia nadużycia prawa. Zgodnie tym przepisem przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1 (tj. czynności będących przedmiotem opodatkowania), w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Przed wprowadzeniem wskazanych zmian legislacyjnych pojęcie nadużycia prawa nie było pojęciem normatywnym, zdefiniowanym przez prawodawcę w przepisach prawa podatkowego. Funkcjonowało ono w doktrynie prawa podatkowego i w orzecznictwie sądów administracyjnych jako określenie opisujące pewne schematy działań służących uzyskiwaniu nienależnych korzyści. Na gruncie podatku VAT najczęściej polegało to na wykorzystaniu konstrukcji tego podatku w celu nieuprawnionego odzyskania podatku naliczonego.

Natomiast brak jest definicji normatywnej dotyczącej karuzeli podatkowej. Wydaje się, że pojęcie nadużycia prawa jest pojęciem szerokim i w ramach działań mieszczących się w nadużyciu prawa mieści się karuzela podatkowa. W szczególności nie można jednak stwierdzić, że oszustwo podatkowe nie stanowi nadużycia prawa (nadużycia podatkowego), choć – co istotne – nie zawsze nadużycie prawa przybierze postać oszustwa podatkowego czy też „obrotu karuzelowego”². Powyższy wniosek został potwierdzony przez NSA w wyroku z dnia 25 lutego 2015 r. (sygn. akt I FSK 93/14), w którym wskazał, że na gruncie VAT nadużycie prawa

² Zob. także wyroki NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 208/17, sygn. akt I FSK 371/17, sygn. akt I FSK 434/17 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 791/15.

w rozumieniu art. 58 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.) w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o VAT należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa ukształtowane ono zasadniczo zostało w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie pozostawałoby w sprzeczności z celem tej normy³. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych nie może być zatem wątpliwości co do tego, że oszustwo tzw. karuzeli podatkowej wypełnia tak określone znamiona nadużycia prawa.

Powyższe stanowisko potwierdza sposób zorganizowania karuzeli podatkowej, których często transakcje pod względem formalnym nie budzą żadnych zastrzeżeń, a towar w transakcjach transgenicznym (wewnątrzspółnotowa dostawa towarów i eksport) traktowany jest jedynie jako nośnik VAT, co potwierdzą przykłady wyroków sądów administracyjnych w dalszej części artykułu.

Poza tym pojęcie karuzeli podatkowej mieści się w ocenie autora w regulacji normatywnej zawartej w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Pogląd, że oszustwa podatkowe mieszczą się w pojęciu karuzeli podatkowej potwierdzają A. Bącał i A. Brach, powołując się na wyroki TSUE w z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. C-131/14 w sprawie Italmoda oraz z dnia 8 września 2015 r., sygn. C-105/14 w sprawie Ivo Tarico, które zaliczyli do nadużyć podatkowych⁴.

W międzynarodowej praktyce koncepcja zwalczania zjawiska unikania opodatkowania realizowana jest na dwa sposoby. Pierwszym z nich jest działalność wyłącznie orzecznicza. Organy podatkowe, a zwłaszcza sądy orzekające w sprawach podatkowych, starały się – przy milczeniu ustawodawcy – określić granice dopuszczalnej aktywności podatników w sferze ewentualnego nadużycia prawa i przeciwdziałać środkami orzeczniczymi przekraczaniu tych granic. Koncepcje wypracowane w tym zakresie przez sądy zwykło się nazywać „doktrynami orzeczniczymi skierowanymi przeciwko nadużyciu prawa”⁵.

Drugim sposobem zwalczania nadużycia prawa, w tym osiągnięcia korzyści z tytułu karuzeli podatkowych, jest wprowadzenie uregulowań normatywnych, które pozwalają na zapobieganie oszustwom podatkowym bądź doprowadzą do pozbawienia nieuprawnionych korzyści podatkowych.

³ Por. też wyroki NSA z dnia: 8 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 149/14; 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1824/14.

⁴ A. Bącał, A. Brach, *Nadużycie prawa w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, Warszawa 2017, s. 38–44.

⁵ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 26.

Nadużycie prawa jako doktryna orzecznicza w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w podatku od wartości dodanej

Należy podkreślić, że sądy administracyjne w Polsce, dokonując kontroli legalności decyzji administracyjnych i indywidualnych interpretacji podatkowych, powinny na co dzień stosować wykładnię zgodną z przepisami prawa unijnego, tj. przyjazną temu prawu⁶.

W sytuacji gdy treść ustawy krajowej budzi pewne wątpliwości (niejasności), sąd krajowy ma obowiązek interpretować ustawę tak, aby dostosować ją do wymogów dyrektywy. Potwierdza to bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej w skrócie: TSUE), m.in. w sprawie von Colson i Kamann⁷, gdzie Trybunał wyraził pogląd, że sąd w procesie stosowania prawa wewnętrznego, w szczególności przepisów wydanych w celu wykonania dyrektywy, jest obowiązany interpretować przepisy w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby zapewnić osiągnięcie rezultatu określonego w art. 189 akapit 3 TWE. Powyższa formuła wyraża obowiązek interpretacji obowiązującego prawa krajowego w świetle tekstu i celów dyrektywy po to, aby osiągnąć wyznaczony przez dyrektywę rezultat (tzw. wykładnia pronijna). Sądy, stosując prawo, powinny nadawać jego normom krajowym takie znaczenie, jakie zapewni mu zgodność z prawem unijnym. Ponadto sądy są zobowiązane w razie stwierdzenia, że normy prawa krajowego są niezgodne z prawem unijnym, zastosować normy prawa unijnego jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając jednocześnie zastosowania norm prawa krajowego. Stanowi to konsekwencję zasady prymatu prawa unijnego w stosunku do prawa krajowego⁸.

Ważną rolę w kształtowaniu wykładni pronijnej odgrywa dotychczasowy dorobek orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej w skrócie: TSUE). Kompetencja TSUE obejmuje wykładnię traktatów, czyli prawa pierwotnego Unii Europejskiej. Druga z kompetencji Trybunału dotycząca wykładni prawa obejmuje wykładnię aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Chodzi tu o akty wszystkich instytucji unijnych. Najczęściej przedmiotem wykładni będą rozporządzenia, dyrektywy i decyzje, łącznie z niewiążącymi opiniami i zaleceniami, gdyż i one mogą mieć znaczenie dla wykładni

⁶ A. Mudrecki, *Wykładnia pronijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011, s. 382.

⁷ Orzeczenie w sprawie 14/83, Zb. Orz. 1984, s. 1891.

⁸ A. Gajda, A. Mudrecki, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r. sygn. akt I SA/Wr 152/07*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2008, 6, s. 459–460.

i stosowania prawa przez organy krajowe. Wykładnia dokonywana przez TSUE ma charakter *de facto* wiążącej interpretacji przepisów unijnych⁹.

Poza tym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest kompetentny do udzielania odpowiedzi na pytania prejudycjalne sądów krajowych. Sądy, których orzeczenia nie są ostateczne, mogą, a sądy ostatniej instancji powinny występować z pytaniami prejudycjalnymi do TSUE, jeżeli uznają, że jest to konieczne do wydania wyroku (art. 267 TWE). TSUE przyczynia się do rozstrzygnięcia sporu, ale nie orzeka w konkretnej sprawie. Chodzi tu o swoistą współpracę prawną, poprzez którą sąd krajowy i TSUE przyczyniają się bezpośrednio i wzajemnie do opracowania określonego rozstrzygnięcia¹⁰. Niemal w każdym orzeczeniu TSUE stwierdza, że ostateczna ocena, która prowadzi do rozstrzygnięcia, należy do sądu krajowego, który najbardziej orientuje się w stanie faktycznym sprawy i realiach gospodarczych działalności gospodarczej prowadzonej w danym państwie.

W sprawie wykorzystania mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT do oszustw w postaci „karuzeli podatkowych” ścierają się dwie doktryny orzecznicze wypracowane przez TSUE. Należy podkreślić, że doktryny te nie mają normatywnego kształtu, tj. nie są zakotwiczone w prawie unijnym. Jednak z uwagi na autorytet Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i efektywność prawa unijnego mają istotny wpływ na orzecznictwo sądów krajowych, które przecież są sądami europejskimi. Z jednej strony TSUE wypracował doktrynę nadużycia prawa, która ogranicza prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT. Z drugiej strony wypracowano doktrynę orzeczniczą dobrej wiary, która ma chronić podatników, którzy padli ofiarą oszust podatkowych.

Jeszcze przed wypowiedziami w zakresie nadużycia prawa w sprawach podatkowych TSUE wypowiedział się w zakresie nadużycia prawa w innych dziedzinach prawa. Najbardziej charakterystyczne stanowisko w zakresie nadużycia w sprawach podatkowych należy odnotować w wyroku TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. akt C-255/02 w sprawie Halifax plc (opubl. w: ZOTSis 2006/2A-/I-1609, ECR 2006/2A-/I-1609). W wyroku tym wskazał, że transakcje stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług, a także działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodar-

⁹ T. Siennicki, [w:] M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącał, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 211–213.

¹⁰ *Ibidem*, s. 210.

czego. W istocie zarówno pojęcia podatnika i działalności gospodarczej, jak i dostawy towarów i świadczenia usług, które definiują transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają obiektywny charakter oraz stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji. W tym zakresie ciążyący na organach administracji podatkowej obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie czynności związanych ze stosowaniem podatku od wartości dodanej poprzez uwzględnienie, poza wyjątkowymi przypadkami, obiektywnego charakteru danej transakcji. O ile wyżej wymienione obiektywne kryteria nie zostaną spełnione w przypadku oszustwa podatkowego, dokonanego, na przykład, poprzez złożenie niezgodnych z prawdą deklaracji podatkowych lub wystawienie nieprawidłowych faktur VAT, o tyle jednak odpowiedź na pytanie, czy dana transakcja została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą (por. pkt 55–57, 59, 60 oraz pkt 1 sentencji).

Ponadto TSUE wskazał, że Szósta dyrektywa 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmieniona dyrektywą 95/7, powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W ten sposób umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych żadna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwiałaby im odliczenia tego podatku od wartości dodanej lub umożliwiałaby im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu. Jeżeli chodzi o drugi z czynników, a mianowicie by celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, to należy przypomnieć, że to do sądu krajowego należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia takich transakcji. W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak

również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej. Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przedefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie. W tym zakresie organy administracji podatkowej są upoważnione do domagania się z mocą wsteczną zwrotu kwot wynikających z każdej transakcji, odnośnie do której stwierdzono, iż prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie. Jednak organy administracji podatkowej powinny również pomniejszyć go o cały podatek należny obciążający dokonane transakcje, do którego zapłaty podatnik został w sposób sztuczny zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej, i w razie potrzeby powinny dokonać zwrotu całej nadwyżki. Podobnie powinny one umożliwić podatnikowi, który – gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie – byłby odbiorcą świadczenia w pierwszej transakcji niestanowiącej nadużycia, odliczenie, zgodnie z przepisami systemu odliczeń szóstej dyrektywy, podatku naliczonego przy tej transakcji (por. pkt 74, 75, 80, 81, 85, 86, 94–98 oraz pkt 2, 3 sentencji).

Z cytowanego wyroku wynika, że dokonywane transakcje, jeżeli miały miejsce, bez względu na cel powinny być uznawane za dostawę objętą podatkiem od wartości dodanej. Poza tym transakcje, które są nadużyciem prawa i spełniają warunki formalne, nie dają podstaw do odliczenia podatku naliczonego. Ostateczna ocena, czy nastąpiło nadużycie prawa, należy do sądu krajowego.

Generalnie TSUE wypracował linię orzecznictwa, z której jednoznacznie wynika, że zwalczanie przestępczości podatkowej uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112¹¹. W tej kwestii Trybunał orzekł już, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień¹². W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem¹³. Podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę uczestniczy w transakcji stanowiącej

¹¹ Zob. ww. wyrok w sprawie Halifax, pkt 71; wyroki z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, pkt 50.

¹² zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54 – teza 41 uzasadnienia wyroku.

¹³ Zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Fini H, pkt 33 i 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-414/10 Véleclair, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 32 – teza 42 uzasadnienia wyroku.

element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji¹⁴.

Jako przeciwwagę dla przestawionej doktryny orzeczniczej nadużycia prawa wypracowano doktrynę dobrej wiary.

Jedną z podstawowych cech konstruktywnych podatku od wartości dodanej jest zasada neutralności, która oznacza, że podatnik nie może być obciążany tym podatkiem, bowiem jest to podatek konsumencki i obciąża ostatecznego odbiorcę niebędącego podatnikiem podatku VAT. Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez dostawcę towaru lub usługi. Sytuacja się komplikuje, gdy towar lub wykonana usługa pochodzi z niewiadomego źródła bądź pochodzi z tzw. karuzeli podatkowej. Rodzą się wówczas pytania, czy można podatnikowi, i w jakich warunkach, ograniczyć prawo do zwrotu podatku naliczonego?¹⁵.

W wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága oraz Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága TSUE wyraził pogląd, że art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu¹⁶.

¹⁴ Zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56 – teza 46 uzasadnienia wyroku.

¹⁵ A. Mudrecki, *The Influence of "Good Faith" on the Taxable Person's Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union*, [w:] M. Radvan (red.), *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, Brno 2015, s. 332.

¹⁶ SIP LEX nr 1165797, www.eur-lex.europa.eu

Ponadto TSUE stwierdził, że art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

Również podobne stanowisko odnośnie prawa do odliczenia z tzw. „pustych faktur” zajął TSUE w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija 'Obzawlwane i upravljenje na izpylnenieto' – Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite sygn. akt C-642/11. W orzeczeniu tym podkreślono, że artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

- podatek od wartości dodanej wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny od tego podmiotu niezależnie od tego, czy transakcja opodatkowana rzeczywiście miała miejsce,
- z okoliczności, iż organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanej wysokości podatku od wartości dodanej w korygującej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury nie można wywodzić, że organ ten uznał fakturę za odpowiadającą rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

Ponadto TSUE wyraził pogląd, że zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca

ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający¹⁷.

Analogiczne stanowisko zajął TSUE w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. LVK – 56 EOOD przeciwko Direktor na Direkcija 'Obzlatwane i upravljenje na izpyl-nenieto' – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite sygn. akt C-643/11. W wyroku tym uznano, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania nie stoją na przeszkodzie temu, aby odbiorcy faktury odmówiono prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej ze względu na brak faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu, mimo że w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy tej faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek od wartości dodanej nie został skorygowany. Jeżeli jednak, wzięwszy pod uwagę oszustwa podatkowe lub nieprawidłowości popełnione przez wskazanego wystawcę lub na etapie obrotu poprzedzającym czynność służącą jako podstawa do odliczenia, czynność ta zostanie uznana za faktycznie niezrealizowaną, należy ustalić, w świetle obiektywnych danych i nie wymagając przy tym od odbiorcy faktury przeprowadzenia weryfikacji nienależących do jego obowiązków, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, iż dana czynność wiąże się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od wartości dodanej, zaś sprawdzenie tego jest zadaniem sądu odsyłającego¹⁸.

Przedstawione orzeczenia w sposób istotny zmieniały dotychczasową linię orzecznictwa w zakresie podatku od wartości dodanej. Dają one ochronę podatnikom, którzy padli ofiarą nieuczciwych kontrahentów. Czy jednak wskazane poglądy TSUE należy traktować jako wyjątek od zasady, czy też jako ogólną regułę, do której przestrzegania zobowiązane są sądy krajowe i organy podatkowe. Przy przyjęciu drugiego rozwiązania istnieje realne niebezpieczeństwo, że efektywność jednego z najważniejszych podatków ulegnie znacznemu obniżeniu¹⁹.

Wpływ orzeczeń TSUE w zakresie nadużycia prawo na orzecznictwo polskich sądów

Nie ulega wątpliwości, że orzecznictwo TSUE dotyczące nadużycia prawa podatku od wartości dodanej wpłynęło na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyj-

¹⁷ SIP LEX nr 1258555, www.eur-lex.europa.eu

¹⁸ SIP LEX nr 1341351, www.eur-lex.europa.eu

¹⁹ A. Mudrecki, *The Influence...*, s. 341.

nego i wojewódzkich sądów administracyjnych. Wywarło ono istotny wpływ na rozstrzygnięcia w sprawach dotyczących tzw. karuzeli podatkowej i przyczyniło się zwalczania oszustw podatkowych. Podkreślenia wymaga fakt, że doktryna orzecznicza nadużycia prawa wypracowana przez TSUE, mimo iż nie miała ona umocowania w aktach normatywnych, znalazła zastosowanie w rozstrzygnięciach sądów administracyjnych w Polsce. Oczywiście rozstrzygnięcie w poszczególnych sprawach zależy od stanu faktycznego ustalonego przez organy administracji skarbowej.

W pierwszej kolejności sądy administracyjne w Polsce starały się opisać i zdefiniować karuzelę podatkową. Należy zauważyć, że oszustwa karuzeli podatkowej mają różną postać, a z biegiem czasu organizacja oszukańczego obrotu przybiera bardziej wyrafinowane formy. W wyroku z dnia 28 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1593/16 (opublikowany na stronach internetowych CBOISA) WSA w Gdańsku wskazał, że na gruncie prawa podatkowego „podmiot fikcyjny” to nie tylko podmiot faktycznie nieistniejący w obrocie, lecz także podmiot formalnie zarejestrowany, lecz stwarzający jedynie pozory istnienia w celu dokonania oszustwa podatkowego. Potwierdzeniem uczestnictwa podmiotów w przestępstwie podatkowym określonym mianem „karuzel podatkowej” są takie okoliczności, jak: papierowy obieg dokumentów nieodzwierciedlający faktycznych transakcji; włączenie w łańcuch dostaw tzw. „znikających podatników”, niedeklarujących i niewykazujących należnego podatku od towarów i usług w wystawionych fakturach VAT; bardzo szybkie transakcje realizowane wyłącznie drogą mailową, brak umów handlowych, brak zabezpieczeń płatności (np. weksłami *in blanco*); brak możliwości dysponowania towarem przez podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw; odwrócony łańcuch handlowy (dostawy od „małych” do „dużych”, tj. od „znikających podatników” do podatników realizujących zyski); brak kontroli nad towarami w magazynie, brak ubezpieczenia towarów w magazynie; brak typowych zachowań konkurencyjnych na rynku (np. dążenie do skrócenia łańcucha dostaw); brak problemów z wejściem na rynek przez nowo powstałe podmioty (duży obrót na początku działalności), nies stosowanie odroczonej płatności, brak zapasów towarów; krótki okres działania „znikających” podatników (nagle zaprzestanie działalności przy wcześniejszym fakturowaniu w znacznym rozmiarze).

W innym wyroku z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 835/15 NSA przy definiowaniu pojęcia karuzeli podatkowej NSA posłużył się definicją wypracowaną w nauce prawa podatkowego. Choć „obrót karuzelowy” nie jest pojęciem normatywnym, to funkcjonuje ono jako określenie jednego ze schematów transakcji służących uzyskaniu nienależnych korzyści poprzez wykorzystanie konstrukcji podatku od towarów i usług. Udział w tego rodzaju obrocie oznacza udział w nadużyciu podatkowym. Celem karuzeli podatkowej jest bowiem osiągnięcie niena-

leżnej korzyści podatkowej. Może on być realizowany w dwóch postaciach: przez nieuiszczenie należnego podatku przez nierzetelnego podatnika („znikającego podatnika”) lub nieuprawnione odliczenie podatku naliczonego przez inne podmioty w łańcuchu transakcji, w szczególności przez podmiot dokonujący dostawy wewnątrzspółnotowej. Cechami typowej karuzeli podatkowej jest to, że jest to czynność wielostopniowa i zorganizowana, w którą zaangażowane są minimum trzy podmioty, z których każdy pełni inną rolę („znikający podatnik”, „bufor”, „broker”). Istnienie oszustwa podatkowego nie oznacza, że wszyscy uczestnicy mają jednakową wiedzę na temat charakteru transakcji (w szczególności z reguły podmiot pełniący rolę bufora jest podatnikiem prowadzącym faktyczną działalność gospodarczą i rozliczającym należne podatki), towar jest istotny jedynie jako nośnik VAT, a ponadto realizacja transakcji w schemacie karuzeli podatkowej z punktu widzenia całości obrotu nie ma uzasadnienia gospodarczego²⁰.

Z kolei w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 435/16 NSA uznał, że charakter nadużycia transakcji może wynikać tak z nich samych, jak z transakcji wcześniejszych i późniejszych, stąd konieczne jest wyjaśnienie całego ich łańcucha.

W innym wyroku z dnia 3 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 1865/15 NSA stanął na stanowisku, że jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, dla celów Dyrektywy 2006/112/WE powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, gdyż pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą. W sytuacji, gdy oszustwo to (co do którego podatnik nie działa w dobrej wierze) jest tzw. karuzelą podatkową, w której transakcje pozbawione są celu gospodarczego, a dokonywane są wyłącznie w celu wyłudzenia VATu, podatnik taki, dokonując dostawy towarów nabytych wcześniej od poprzedniego ogniwa w łańcuchu podmiotów biorących udział w tej karuzeli na rzecz kolejnego ogniwa w tym łańcuchu, świadomie przyczynia się do popełnienia oszustwa podatkowego (jest jego współsprawcą). W konsekwencji „sprzedaż” taka nie jest dokonana w ramach działalności gospodarczej, a zatem nie może być uznana za dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 lub 5 u.p.t.u., tj. czynność opodatkowaną na gruncie tej ustawy. Wystąpienie opisanej sytuacji w okolicznościach danej sprawy usprawiedliwia „wyzerowanie” – na gruncie rozliczenia podatku od towarów i usług – zarówno transakcji nabycia, jak i zbycia towaru (jako dokonanych poza działalnością gospodarczą). Oznacza to, że nabycie towaru w ramach karuzeli podatkowej nie powoduje powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur mających dokumentować to nabycie, a dalsza jego

²⁰ W. Kotowski, *Karuzele podatkowe*, [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017, s. 23–24.

odsprzedaż nie powinna być ewidencjonowana jako czynność wywołująca określone skutki na gruncie podatku od towarów i usług, w tym jako WDT²¹.

W wyroku z dnia 10 października 2017 r., sygn. akt I FSK 97/16 (LEX nr 2388481) NSA wskazał na występujące w sprawie wątpliwości odnośnie kontrahenta wskazujące na jego nierzetelność. Uznano, że skoro podatnik wiedział, że podmioty lotewskie często znikają z systemu VIES, to powinien mieć świadomość, że mogła występować z ich strony nierzetelność, co skutkowało winno szczególną kontrolą i weryfikacją transakcji z tymi kontrahentami, tym bardziej jeżeli nie były to transakcje pojedyncze.

W sprawie o sygn. akt I FSK 9/16 NSA zajmował się prawem do odliczenia podatku od towarów i usług i badaniem należytej staranności podatnika. NSA uznał, że organy podatkowe są uprawnione odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT, jeżeli obiektywne przesłanki wskazują, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem lub nadużyciem w zakresie podatku VAT. Dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku niezbędne jest, aby spełnione zostały warunki: materialny, czyli dostawa towaru lub wykonanie usługi oraz formalny, czyli dysponowanie fakturą spełniającą warunki formalne do odliczenia VAT. Przy spełnieniu tychże warunków pozbawienie podatnika prawa do odliczenia może mieć miejsce, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa (usługa) została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar (usługę), uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej. Tylko zatem w takich okolicznościach należy badać należytą staranność podatnika (tzw. dobrą wiarę)²².

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 1798/15 przyjął, że art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 3 pkt 4 lit. a u.p.t.u. należy interpretować w ten sposób, że samo wprowadzenie przez podatnika procedur weryfikacji kontrahentów nie stanowi o zachowaniu dobrej wiary i w konsekwencji nie pozwala na skorzystanie z uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, jeżeli procedury te nie były przestrzegane w stosunku do konkretnego kontrahenta.

²¹ Zob. także wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2015 r., I FSK 46/14, CBOSA.

²² Zob. wyrok z dnia z dnia 5 września 2017 r. sygn. akt I FSK 9/16, LEX nr 2361505.

Podsumowanie

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odgrywa istotną rolę w harmonizacji podatku od wartości dodanej. W szczególności wypracowało ono dwie ważne doktryny orzecznicze, tj. doktrynę nadużycia prawa i dobrej wiary. Doktryna nadużycia prawa pozwala na zwalczanie negatywnego zjawiska karuzeli podatkowej.

Pojęcie nadużycia prawa jest pojęciem szerokim i w ramach działań mieszczących się w nadużyciu prawa mieści się karuzela podatkowa. W szczególności nie można jednak stwierdzić, że oszustwo podatkowe nie stanowi nadużycia prawa (nadużycia podatkowego), choć – co istotne – nie zawsze nadużycie prawa przybierze postać oszustwa podatkowego. Ogranicza to prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego w systemie VAT. Powyższy wniosek został uzasadniony w części wprowadzającej do artykułu i jest zgodny z pojęciem normatywnym zawartym w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz wynika z wyroków sądów administracyjnych przedstawionych w artykule.

Z drugiej strony wypracowano doktrynę orzeczniczą dobrej wiary, która ma chronić podatników, którzy padli ofiarą oszust podatkowych, tj. zachowały należytą staranność.

Wskazane doktryny orzecznicze wypracowane przez TSUE mają istotny wpływ na praktykę organów podatkowych i są uwzględniane w rozstrzygnięciach sądów administracyjnych w Polsce.

Sprawy związane z karuzelą podatkową są bardzo zróżnicowane. Same schematy oszustw karuzelowych przybierają różne formy. Poza tym sprawy dotyczące karuzel podatkowych są bardzo obszerne i skomplikowane pod względem dowodowym. Przy rozstrzyganiu tych spraw sądy administracyjne w pierwszej kolejności badają, czy wystąpiło zjawisko karuzeli podatkowej. Z drugiej strony sprawdzają, czy przy prowadzeniu postępowania podatkowego organy podatkowe na podstawie obiektywnych okoliczności ustaliły, czy podatnik zachował należytą staranność w obrocie gospodarczym.

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym zakresie jest bardzo zróżnicowane i zależy od okoliczności danej sprawy. Nie należy zapominać, że to do sądu krajowego należy ostateczne rozstrzygnięcie spornych kwestii.

Bibliografia

Bącał A., Brach A., *Nadużycie prawa w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, Warszawa 2017.

- Gajda A., Mudrecki A., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r. sygn. akt I SA/Wr 152/07, „Orzecznictwo Sądów Polskich”* 2008, 6.
- Kotowski W., *Karuzele podatkowe*, [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017.
- Mudrecki A., *The Influence of “Good Faith” on the Taxable Person’s Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union*, [w:] M. Radvan (red.), *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, Brno 2015.
- Mudrecki A., *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Siennicki T., [w:] M. Miltz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącał, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013.