

**Czy można nadużyć oszustwa podatkowego?  
Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości  
Unii Europejskiej**

**Can you abuse tax fraud?  
Reflections basing on the case law of the Court of Justice of  
the European Union**

**Streszczenie**

Niniejszy artykuł przedstawia argumenty przemawiające za stanowiskiem co do braku możliwości stosowania koncepcji nadużycia prawa – tej, która została wypracowana w orzecznictwie TSUE do oszustwa karuzelowego. Sam problem pojawił się na gruncie toczących się obecnie przed organami podatkowymi postępowań podatkowych w zakresie VAT. Organy te w sposób nieroztropny usiłują za pomocą wspomnianej koncepcji walczyć z oszustwem karuzelowym. W konsekwencji tak przyjętego stanowiska organy podatkowe „przeformułują” czynności dokonywane przez poszczególnych przedsiębiorców, będących ogniwami oszustwa karuzelowego, w ten sposób, że wszystkie dostawy i nabycia uznają za czynności nie objęte systemem VAT. Tym samym, poprzez taki prosty zabieg, system VAT, który w swym założeniu jest systemem neutralnym dla przedsiębiorców, staje się systemem opresyjnym kaskadowego podatku obrotowego. Taka praktyka prowadzi do karania uczciwych przedsiębiorców, którzy zostali świadomie „zwabieni” do tego proceduru, tak aby uniemożliwić odnalezienie autorów takiej szkodliwej – również dla samego systemu VAT – praktyki.

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, oszustwo podatkowe, oszustwo karuzelowe, nadużycie prawa.

## Abstract

The article presents arguments which show that it is impossible to apply the concept of the abuse of law developed within the case law of the CJEU when we deal with carousel fraud. The problem itself appeared on the grounds of tax proceedings currently pending before the tax authorities. These authorities are unwisely trying to use of this concept to fight with carousel fraud. As a consequence of the position adopted in such a way, the tax authorities "reformulate" the activities performed by individual entrepreneurs, which are links of the carousel fraud, in the way that all supplies and acquisitions are considered as activities not covered by the VAT system. Thus, through such a simple procedure, the VAT system, which in its assumption is a neutral system for entrepreneurs, becomes an oppressive system of cascading turnover tax. Such practice leads to the punishment of honest entrepreneurs who have been deliberately "lured" to this practice, so as to make it impossible to find the authors of such a harmful - also for the VAT system itself - practice.

**Keywords:** tax avoidance, tax evasion, tax fraud, carousel fraud, abuse of law

## 1. Wprowadzenie

Jak słusznie zauważył w swej opinii z dnia 7 września 2017 r. Rzecznik Generalny M. Bobek<sup>1</sup>, nie tak łatwo „zdobyć serce” organów podatkowych. Jest jednak (przynajmniej można tak utrzymywać) jeden znaczący wyjątek od tej reguły: wyrok Halifax i in. z 2006 r.<sup>2</sup>, w którym Trybunał potwierdził istnienie zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie w dziedzinie podatku od wartości dodanej<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Opinia z dnia 7 września 2017 r. do sprawy C-251/16, *E. Cussens i in.*, EU:C:2017:648.

<sup>2</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006r., *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121.

<sup>3</sup> Dalej jako „VAT”.

Wyrok ten jest ostatnio głównym źródłem inspiracji organów podatkowych, pomimo że od czasu jego wydania w rzeczonyj kwestii zapadło szereg innych wyroków TSUE<sup>4</sup>. Jest to o tyle istotne, że ich łączna analiza, okoliczności, które stanowiły kanwę ich wydania już sugerują, co do jakich przypadków możliwe jest zastosowanie wspomnianej zasady.

Wzrost owego uznania należy wiązać z wejściem w życie z dniem 15 lipca 2016 r. przepisów art. 5 ust. 4 i 5<sup>5</sup> z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup> wprowadzających pojęcie nadużycia prawa do tej ustawy i konsekwencji z nim związanych do polskiego systemu prawnego. Popularność nadużycia prawa<sup>7</sup> jest tak wielka, że organy podatkowe

<sup>4</sup> Mowa tutaj m.in. o wyrokach TSUE z dnia: 21 lutego 2008 r., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108; 22 grudnia 2010r., *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804; 22 grudnia 2010 r. *RBS Deutschland Holdings GmbH*, C-277/09, EU:C:2010:810; 17 grudnia 2015 r., *Web Mind Licences Kft.*, C-419/14, EU:C:2015:832; 22 listopada 2017 r. *Edward Cussens i in.*, C-251/16, EU:C:2017:881.

<sup>5</sup> Przepis dodany na podstawie art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846). Zobacz też art. art. 119b § 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800).

<sup>6</sup> T. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221; dalej jako „ustawa o VAT”. Przepis ten stanowi, że w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1 [czynności opodatkowane – przyp. Autorki], wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, 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.

<sup>7</sup> Szerzej na temat koncepcji nadużycia prawa w prawie podatkowym, a zwłaszcza VAT warto wskazać m.in. na literaturę: A. Bącal, A. Zalaśński, *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, [w:] W. Nykiel, A. Zalaśński (red. nauk.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 1237 i n.; P. Brennan, *Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax*, „International VAT Monitor” 2005, nr 4, s. 247 i n.; B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczey doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, z. 1; D. Dominik-Ogińska, *Zasada zakazu nadużycia prawa wspólnotowego*, „Jurysdykcja podatkowa” 2011, nr 4; D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa podatkowego w VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu)*, [w:] A. Zdunek, M. Duda, M. Munnich (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2012; R. de la Feria, S. Vogenauer, *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, „Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law” 2011; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001; A. Leszczyńska, *Wykładnia prawa krajowego prawa podatkowego w świetle wymagań prawa Wspólnot Europejskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”

potrafią odwołać się do tej konstrukcji niemal we wszystkich sprawach VAT, których stan faktyczny jawi się jako skomplikowany. Koncepcja orzecznicza organów uznaje tę koncepcję jako wytrych otwierający wszystkie potencjalnie niestandardowe stany faktyczne czy też prawne. Dotyczy to nawet tych sytuacji, do których ten wyrafinowany koncept prawny nie powinien mieć zastosowania. Przykładem tego wadliwego – zdaniem Autorki – postępowania jest potraktowanie oszustwa karuzelowego<sup>8</sup>, które doczekało się w orzecznictwie TSUE odrębnej i jednolitej linii orzeczniczej jako nadużycie prawa. W konsekwencji tak przyjętego stanowiska organy podatkowe „przeformułowują” czynności dokonywane przez poszczególne ogniwa karuzeli w ten sposób, że wszystkie dostawy i nabycia uznają za czynności nie objęte systemem VAT (tj. dostawy nie podlegające opodatkowaniu tym podatkiem). Tym samym, poprzez taki prosty zabieg, system VAT, który w swym założeniu jest systemem neutralnym dla przedsiębiorców, staje się systemem opresyjnym kaskadowego podatku obrotowego. Taka praktyka prowadzi do karania uczciwych przedsiębiorców, którzy zostali świadomie „zwabieni” do tego proceduru, tak aby uniemożliwić odnalezienie autorów takiej szkodliwej – również dla samego systemu VAT – praktyki. System VAT, w swoich założeniach, jest zaplanowany do jak najszerszego stosowania w obrocie innym niż konsumencki, a opisana praktyka

---

2003, z. 4; M. Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, „EC Tax Review” 2005, nr 2; D. Simon, A. Rigaux, *La technique de consécration d'un nouveau principe: l'exemple de l'abus de droit*, [w:] M. Blanquet (red. nauk), *Mélanges en hommage à Guy Isaac: 50 ans de droit communautaire*, Toulouse 2004; R. Venables, *Abuse of rights in EC law*, „EC Tax Journal” 2002, nr 2; D. Weber, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ, part 1 i 2*, „European Taxation” 2013, nr 6 i 7, s. 313 i n.; A. Zalaśiński, *Kontrola legalności decyzji podatkowych przez sądy administracyjne a wymogi prawa europejskiego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 6; A. Zalaśiński, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 7.

<sup>8</sup> Szerzej na temat oszustw w VAT, w tym karuzeli podatkowej: F. Borselli, *Pragmatic Policies to Tackle VAT fraud in the European Union*, „International VAT Monitor” 2008 nr 5, s. 333 i n.; D. Dominik [Dominik-Ogińska], *Vatowska karuzela*, „Prawo i podatki Unii Europejskiej w praktyce” 2006, nr 10; I. Ożóg (red. nauk.) *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa VAT*, Warszawa 2017, s. 19 i n.; M. Levi, O. Shenton, B. Todorov, *Financing and organised crime*, Sofia 2015; *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, Report with Evidence*, London 2006-2007.

w efekcie prowadzi to alternatywnego obrotu pozagospodarczego, opodatkowanego kaskadowym podatkiem obrotowym.

Forsowane przez organy podatkowe rozwiązanie na pierwszy rzut oka może się wydawać bardzo atrakcyjną alternatywą w walce z oszustwami karuzelowymi. Dalece ułatwia postępowanie dowodowe, z automatu pozbawia wszystkich uczestników karuzeli (tych świadomych i nieświadomych) prawa do odliczenia podatku naliczonego, pozwala na szerokie stosowanie tak obecnie cenionej regulacji art. 108 ustawy o VAT<sup>9</sup>, wyklucza konieczność dokonywania żmudnych ustaleń w zakresie dobrej wiary, a także pozwala *de facto* na stosowanie odpowiedzialności zbiorowej wobec wszystkich podmiotów uczestniczących w karuzeli. Oczywiście należy również zwrócić uwagę na wprowadzenie tychże podatników, niejako automatycznie, w obszar regulowany prawnokarnie.

Z drugiej strony ma ono kilka istotnych wad. Przede wszystkim jest niezgodne z regulacjami dotyczącymi VAT, a zwłaszcza tymi dotyczącymi powszechności i neutralności tego podatku oraz tymi, które wyraźnie rozróżniają te dwie kategorie sytuacji (o czym mowa w dalszej kolejności). Ponadto stoi w oczywistej sprzeczności z orzecznictwem TSUE w zakresie oszustw karuzelowych. Dodatkowo pozostaje w sprzeczności z innymi orzeczeniami TSUE, zwłaszcza tymi wskazującymi na konieczność badania dobrej wiary podatnika czy możliwość wprowadzania środków mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych<sup>10</sup>. Co więcej, taki sposób przeformułowania transakcji doprowadza do zwalniania uczestników karuzeli z obowiązków w postaci naliczenia, udokumentowania, raportowania i wpłacania należnego

---

<sup>9</sup> Por. też D. Dominik-Ogińska, *Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red. nauk.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2010; I. Ożóg (red. nauk), *op. cit.*, s. 68.

<sup>10</sup> Sam fakt, że dana działalność mieści się w zakresie zastosowania dyrektywy 112, nie oznacza, iż państwa członkowskie tracą swoje uprawnienia do podejmowania przeciwko niej stosownych kroków. Dla przykładu niezgodny z prawem hazard stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 112. Oczywiście nie wyklucza to podejmowania przez państwa członkowskie stosownych działań przeciwko niezgodnemu z prawem hazardowi, por. wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 1998 r. *Fischer*, C-283/95, EU:C:1998:276.

podatku poprzez stawianie całości ich działalności poza system VAT. Tym samym zwalnia się ww. uczestników z obowiązków, które powinny być bezwzględnie egzekwowane przez organy podatkowe. Takie działanie zaś uderza w uczciwych podatników oraz całą gospodarkę i jej konkurencyjność, a także jest swego rodzaju prezentem dla oszustów, albowiem organy podatkowe, myśląc o „wizji oszustwa”, pozwalają rzeczywistym oszustom na uniknięcie odpowiedzialności z tego tytułu. A chyba nie o taki skutek powinno chodzić organom podatkowym czy organom ścigania? Wszakże ich rolą jest przeciwdziałanie tego typu praktykom, nie zaś ułatwianie uniknięcia odpowiedzialności za czyny niedozwolone czy też sprzeczne z prawem. I wreszcie argument systemowy – skoro zastosowanie koncepcji nadużycia prawa do oszustwa karuzelowego zdaje się dla organów podatkowych takie oczywiste, to po co Unia Europejska rozważa coraz to nowe pomysły na zwalczanie tego oszustwa<sup>11</sup>?

## **2. Rozróżnienie pomiędzy oszustwem podatkowym a nadużyciem prawa w zakresie VAT**

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>12</sup> rozróżniają formy uchylania się od opodatkowania (oszustwo) od form unikania opodatkowania (nadużycie). Przepis art. 395 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 112 wskazuje, że stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku *Direct Cosmetics i in.*<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Por. m.in. Cour des Comptes Européenne, *Raport spécial: Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent* 2015, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_FR.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_FR.pdf) [dostęp: 02.08.2018].

<sup>12</sup> Dz. Urz. UE 2006, Nr L 347, s. 1; dalej jako „dyrektywa 112”.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1988 r. *Direct Cosmetics in.* 138/86 et 139/86, EU:C:1988:383.

potwierdził owo rozróżnienie i zwrócił uwagę, że art. 27 ust. 1 Szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG<sup>14</sup>; obecnie art. 395 dyrektywy 112), we wszystkich wersjach językowych odróżnia unikanie opodatkowania (*évasion fiscale* - fr.; *tax avoidance* - ang.)<sup>15</sup>, co odpowiada, jego zdaniem, zjawisku czysto obiektywnemu, od oszustwa podatkowego (*fraude fiscale* - fr.; *tax evasion* - ang.), które zawiera w sobie element umyślności (działania)<sup>16</sup>. Co więcej, pojęcie unikania opodatkowania zostało uznane przez Trybunał za pojęcie prawa wspólnotowego (unijnego), nie podlegające swobodzie państw członkowskich<sup>17</sup>. Jak zauważono, owo rozróżnienie znajduje potwierdzenie w genezie przepisu art. 27 szóstej dyrektywy (obecnie art. 395 dyrektywy 112), albowiem, zdaniem Trybunału, druga dyrektywa Rady nr 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>18</sup> - odwoływała się jedynie do oszustwa, zaś szósta dyrektywa odnosi się również do pojęcia unikania opodatkowania. Oznacza to, zdaniem Trybunału, że ustawodawca (unijny) chciał wprowadzić nowy element w stosunku do wcześniej istniejącego pojęcia oszustwa podatkowego. Ten element leży w obiektywnym charakterze wpisanym w pojęcie unikania opodatkowania, zamiar podatnika, stanowiący istotny element pojęcia oszustwa, nie jest wymagany jako warunek unikania opodatkowania<sup>19</sup>. Trybunał stwierdził, że powyższa interpretacja jest zgodna z systemem VAT i jego główną zasadą - zasadą neutralności. Wspólny system VAT ma na względzie przede wszystkim obiektywne skutki, bez względu na

---

<sup>14</sup> Dz. Urz. UE 1977 Nr L 145, s. 1; dalej jako „szósta dyrektywa”.

<sup>15</sup> Por. I. Ożóg (red. nauk.), *op. cit.*, s. 182.

<sup>16</sup> Pkt 21 ww. wyroku TSUE.

<sup>17</sup> Pkt 20 ww. wyroku TSUE.

<sup>18</sup> Dz. Urz. UE. 1967, Nr L 71, s. 1303.

<sup>19</sup> Pkt 22 ww. wyroku TSUE.

zamiar podatnika<sup>20</sup>.

Dodatkowo z treści art. 199b dyrektywy 112 wynika, że Państwo członkowskie może, w przypadkach szczególnie pilnej potrzeby i zgodnie z ust. 2 i 3, wyznaczyć odbiorcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT z tytułu określonego rodzaju dostawy towarów i świadczenia usług w drodze odstępstwa od art. 193, jako szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw, które mogłyby prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych.

Z kolei art. 131 dyrektywy 112 wskazuje, że zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2-9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych (unijnych) i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

Podobnie uzasadnienia wyroków TSUE wyraźnie rozdzielają pojęcie „oszustwo” od konstrukcji „nadużycia”. Najczęściej używają rozbudowanego sformułowania, zgodnie z którym „walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (dyrektywę 112)”<sup>21</sup>. Trybunał rozróżnia aż trzy kategorie niepożądanych zachowań, przy czym niezmiennie odróżnia „oszustwo” od „nadużycia” w kontekście wspólnego systemu VAT. Z orzecznictwa TSUE wprost wynika, że należy oddzielnie rozpatrywać kwestię oszustwa podatkowego i nadużycia prawa. Są to zwyczajnie dwie odrębne instytucje prawne, których zakresy nie pokrywają się<sup>22</sup>. Ustalenie, z czym mamy do czynienia w konkretnej

<sup>20</sup> Pkt 23 ww. wyroku TSUE.

<sup>21</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71.

<sup>22</sup> Koncepcja braku możliwości stosowania zamiennie unikania a uchylania się od opodatkowania została wykształcona również przez naukę i praktykę prawa podatkowego: zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 91; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *W poszukiwaniu należytej staranności w działaniu administracji podatkowej. Uwagi na tle wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2017 r. I SA/Wr 1341/16*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2017, nr 5, s. 345-352; W. Nykiel, M. Wilk, *Dopuszczalność pozbawienia podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego i prawa do zastosowania*



sprawie, zawsze należy do organów podatkowych i sądów krajowych<sup>23</sup>. Powyższe zatem sygnalizuje drogę postępowania nie tylko dla organów podatkowych, ale i sądów krajowych co do właściwej identyfikacji okoliczności faktycznych zaistniałych w sprawie.

Powyższe rozróżnienie można sprowadzić do prostego stwierdzenia zaczerpniętego z wyroku amerykańskiego Sądu Najwyższego z 1873 r. – „one may avoid a tax but not evade it” [można uniknąć podatku, ale nie można się od niego uchylać<sup>24</sup>].

### 3. Istota oszustwa podatkowego

Oszustwa podatkowe to praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami<sup>25</sup>. Chodzi tutaj o bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego, polegające na podstępny uchylaniu się od wymiaru bądź uiszczenia części lub całości podatku. Na gruncie VAT zachowanie podatnika zmierza do uchylenia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Mowa tutaj o takich zachowaniach, jak np. nieujawnianie przedmiotu opodatkowania i przez to niedeklarowanie podatku, stosowanie zaniżonych stawek, celowy brak zapłaty podatku, wystawianie fałszywych faktur itp.<sup>26</sup>

Karuzela podatkowa to nic innego jak konstrukcja używana przez jej organizatorów celem utrudnienia wykrycia oszustwa podatkowego. Polega ona na tym, że mamy szereg następujących po sobie czynności

---

stawki 0% przy WDT w świetle wyroku WSA we Wrocławiu z 21 czerwca 2017 r. (ISA/Wr 1341/16), „Monitor Podatkowy” 2018, nr 4.

<sup>23</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2017 r., *Edward Cussens*, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 59.

<sup>24</sup> *Unites States v. Ishom*, 84.U.S. 496 [21.L. Ed. 728]; por. też W. Cogger, *Tax avoidance v. Tax evasion*, „Tax Magazine” 1937, vol 15, no. 9 s. 518.

<sup>25</sup> Por. m.in. raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r.; Doc. 4098 [w:] *L'évasion et la fraude fiscales internationale. Colloque de 5-7 mars Strasbourg. Recueil des documents*, Amsterdam 1981, s. 173 i n.

<sup>26</sup> Por. m.in. wyrok TSUE z dnia 7 grudnia 2010 r., *Postępowanie karne przeciwko R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 49 i powołane tam orzecznictwo.

podejmowanych przez kilka podmiotów gospodarczych w łańcuchu dostaw, wykorzystujących legalny obrót gospodarczy, w ramach którego wybrane podmioty dokonują działań zmierzających do uchylenia się od opodatkowania i wyłudzenia VAT. Karuzela podatkowa sama w sobie nie jest oszustwem, ale konstrukcją, w ramach której niektórzy z jej uczestników popełniają oszustwa podatkowe.

Nie zmienia to jednak faktu, że każda z transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej stanowi opodatkowaną dostawę, o ile posiada cechy opisane przewidziane przepisach regulujących system VAT. Podstawową cechą wspólnego systemu VAT jest powszechność, podatek ten jest bowiem należny z tytułu każdej transakcji w łańcuchu dostaw, bez względu na cel i rezultat, w jakim jej dokonano. Każda transakcja musi być w związku z tym rozważana indywidualnie, a charakteru poszczególnych transakcji nie mogą zmienić zdarzenia poprzedzające te transakcje lub po nich następujące (czyli np. fakt, że kilka ogniw wcześniej nie zapłacono podatku). Nie można też z góry zakładać, że wszystkie podmioty zidentyfikowane w łańcuchu dostaw są świadome uczestnictwa w karuzeli podatkowej, dopóki nie udowodni się im oszukańczych działań.

Jak to zostało wcześniej stwierdzone, w przypadku oszustwa karuzelowego organy podatkowe i sądy nie mogą zwalniać uczestników karuzeli z obowiązków w postaci naliczenia, udokumentowania, raportowania i wpłacania należnego podatku poprzez stawianie całości ich działalności poza system VAT. Wręcz przeciwnie – powinny z całą bezwzględnością obowiązkowi te egzekwować. Mogą i powinny natomiast pozbawić nieuczciwych podatników uprawnień w postaci prawa do zwrotu, prawa do odliczenia, prawa do zwolnienia lub stawki preferencyjnej, o ile zostanie stwierdzone, że podatnicy ci wiedzieli lub mogli wiedzieć o oszustwie. Zabieg ten ma walor zniechęcający, ponieważ pomimo zaistnienia transakcji nie przysługuje podmiotowi uczestniczącemu w procedurze oszustwa prawo do wskazywanych wyżej uprawnień.

Powyższe wspiera wypracowana przez Trybunał koncepcja tzw. dobrej wiary<sup>27</sup>, która została rozbudowana w kolejnych orzeczeniach TSUE<sup>28</sup>. Wynika z niej, że gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez innego podatnika VAT, to kwalifikacja popełnienia oszustwa na gruncie VAT ma również miejsce wówczas, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie VAT. W takich okolicznościach dany podatnik powinien w świetle dyrektywy 112 zostać uznany za uczestniczącego w tym przestępstwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub wykorzystania usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu. Natomiast jeżeli określone w dyrektywie 112 materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia (dostawy – w tym wewnątrzspółnotowej – towarów) zostały spełnione niezgodnie z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę, zasadne jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została

---

<sup>27</sup> Zob. też D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w orzecznictwie TSUE*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7-9, s. 29; M. Militz, *Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8, s. 6; M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącal, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 89; M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, t. XIX, s. 178; I. Ożóg (red. nauk), op. cit., s. 34.

<sup>28</sup> Por. co się tyczy kwestii prawa do odliczenia VAT, należy wskazać tutaj przykładowo wyroki TSUE z dnia: 21 czerwca 2012 r. *Mahagébenkft i Péter Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373; 22 października 2015 r. *STEHCEMP*, C-277/14, EU:C:2015:719; 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614 i postanowienia z dnia 28 lutego 2013 r. *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125; z dnia 6 lutego 2014 r. *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184. Co się zaś tyczy kwestii dostawy wewnątrzspółnotowej, to kluczowymi wyrokami są wyroki TSUE z dnia: 27 września 2007 r. *Teleos*, C-409/04; 27 września 2007 r. *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549; 18 grudnia 2014 r. *Schoenimport "Italmoda" i in.*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455; 5 października 2016 r. *Maya Marinova ET*, C-576/15, EU:C:2016:740. Co do eksportu zob. wyroki TSUE z dnia: 21 lutego 2008 r. *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105; 19 grudnia 2013 r. *BDV Hungary Trading Kft*, C-563/12, EU:C:2013:854 i inne.

zrealizowana z naruszeniem przepisów o VAT. Jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem czy to w zakresie VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT czy stawki 0%). Podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

Nie można abstrahować od faktu, że dokładnie takie samo rozwiązanie problemu przez organy podatkowe – jak opisane wcześniej – kilkanaście lat temu próbowały forsować w VAT brytyjskie organy podatkowe. Sprawa dotyczyła trzech podmiotów gospodarczych, które nieświadomie uczestniczyły w oszustwie tzw. karuzeli podatkowej. Brytyjskie organy uznały, że wszystkie transakcje składające się na karuzelę podatkową nie miały żadnego sensu gospodarczego i przez to były poza zakresem systemu VAT. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie *Optigen*<sup>29</sup> wprost zanegował sposób postępowania brytyjskich organów podatkowych. Według Trybunału definicja pojęcia podatnika i działalności gospodarczej implikuje szeroki zakres przedmiotowy działalności gospodarczej oraz jej obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest rozważana sama w sobie, niezależnie od jej celów lub jej rezultatów<sup>30</sup>. Każda transakcja powinna być rozpatrywana samodzielnie, a charakteru danej transakcji w łańcuchu dostaw nie mogą zmienić ani wcześniejsze, ani późniejsze wydarzenia<sup>31</sup>. Zasada indywidualnej oceny każdej transakcji bazuje na konieczności zapewnienia neutralności systemu VAT, a także na wymogu pewności prawa sprowadzającego się do tego, aby zastosowanie

---

<sup>29</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16.

<sup>30</sup> Pkt 43 ww. wyroku TSUE.

<sup>31</sup> Pkt 47 ww. wyroku TSUE.

prawa wspólnotowego (unijnego) było przewidywalne w skutkach dla podmiotów, które mu podlegają<sup>32</sup>. Pewność wymaga, aby w czasie dokonywania danej czynności można było stwierdzić, czy mieści się ona w zakresie zastosowania szóstej dyrektywy (dyrektywy 112). Według Trybunału transakcje, które same nie są oszustwem w zakresie VAT (a dostawa lub nabycie towaru albo usługi nie może samo w sobie być oszustwem), stanowią dostawy dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od ewentualnego oszukańczego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć – innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego VAT nie może również uciepnieć wskutek tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie VAT<sup>33</sup>. Ponadto kwestia, czy VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego<sup>34</sup>. Zgodnie z fundamentalną zasadą wynikającą z art. 2 Pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych(67/227/EWG)<sup>35</sup> i szóstej dyrektywy, VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję

<sup>32</sup> Np. wyroki TSUE z dnia 22 lutego 1984 r. *Kloppenburg*, 70/83, EU:C:1984:71, pkt 11.

<sup>33</sup> Pkt 55 ww. wyroku TSUE.

<sup>34</sup> Zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. *Transport Service*, C-395/02, EU:C:2004:118, pkt 26.

<sup>35</sup> Dz. Urz. UE 1967, Nr L L 71, s. 1301.

lub dystrybucję po odliczeniu podatku, który obciążał bezpośrednio koszty różnych elementów cenotwórczych<sup>36</sup>.

Jak z powyższego wynika, Trybunał wyraźnie wskazuje, że każdą z transakcji należy rozpatrywać indywidualnie, niezależnie od jej celu lub rezultatu. Z dostawą towaru mamy do czynienia, ilekroć podatnik przeniesie na inny podmiot prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Czynność nie przestaje być dostawą również wówczas, gdy towary przechodzą ponownie przez ręce tego samego dostawcy. Co więcej, u podstaw łańcucha dostaw może leżeć oszustwo, a mimo to każda z tych transakcji nadal będzie opodatkowaną dostawą towarów<sup>37</sup>. Innymi słowy handlowanie towarem w celu popełnienia oszustwa także stanowi działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu. Poglądy te Trybunał odnajdujemy również w wyrokach w sprawach *Breitsohl*<sup>38</sup> i *INZO*<sup>39</sup>, gdzie stwierdził, że działalność podatnika nie traci charakteru gospodarczego tylko dlatego, że zostanie podjęta w celu oszukańczym lub gdy - z punktu widzenia jej rezultatu - prowadzi do oszustwa.

Tezy z wyroku w sprawie *Optigen* zostały potwierdzone przez Trybunał w wyroku *Kittel*<sup>40</sup>. Jest to o tyle znamienne, że wyrok ten zapadł już po orzeczeniu TSUE w sprawie *Halifax*. Należy przyjąć, że gdyby klauzula nadużycia prawa miała mieć wprost zastosowanie do karuzeli podatkowej, to TSUE udzieliłby takiej wskazówki sądowi krajowemu właśnie w tym wyroku. Jednak tego nie uczyniono<sup>41</sup>. Zaś kontekst faktyczny i prawny sprawy wskazuje, iż TSUE wyraźnie rozdziela kwestię oszustwa od konstrukcji nadużycia prawa. Jednocześnie w ww. wyroku TSUE

---

<sup>36</sup> Zob. w szczególności wyrok TSUE z dnia 27 listopada 2003 r. *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 37.

<sup>37</sup> Por. opinię Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Maduro z dnia 16 lutego 2005 r. do sprawy *Optigen*, EU:C:2005:89. Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego różnicowania w zakresie poboru VAT między transakcjami legalnymi a nielegalnymi - por. wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r., *The Rank Group plc*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 45.

<sup>38</sup> Wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2000 r., C-400/98, EU:C:2000:304.

<sup>39</sup> Wyrok TSUE z dnia 29 lutego 1996 r., C-110/94, EU:C:1996:67.

<sup>40</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. *Kittel i in.*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446.

<sup>41</sup> Warto jest wskazać, że autorem opinii do sprawy *Halifax* był ten sam Rzecznik Generalny P.M. Maduro, który wydał opinię do sprawy *Optigen*.

wskazano, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym przez szóstą dyrektywę (dyrektywę 112<sup>42</sup>). Podsądni nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego (unijnego) w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie<sup>43</sup>. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że prawo do odliczenia było wykonywane w sposób oszukańczy, jest on uprawniony do wystąpienia, z mocą wsteczną, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot, i to do sądu krajowego należy stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy. Podobnie podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w VAT, dla celów szóstej dyrektywy (dyrektywy 112) powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr. W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą. Ponadto wykładnia taka, utrudniająca przeprowadzanie transakcji stanowiących oszustwo, będzie z pewnością przeszkodą w ich realizowaniu. A zatem stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy w każdym razie do sądu krajowego, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył on w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcie dostaw towarów zrealizowanych przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcie działalności gospodarczej<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. *Gemeente Leusden i in.*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 76.

<sup>43</sup> Pkt 54 i powoływane tam orzecznictwo.

<sup>44</sup> Por. pkt 56-59 i powoływane tam orzecznictwo.

## 4. Istota nadużycia prawa

Z kolei nadużycie prawa to forma unikania opodatkowania, której TSUE nadał w dziedzinie VAT ściśle określony sens, zupełnie odmienny od oszustwa podatkowego. Instytucję nadużycia prawa bezpośrednio wprowadziły do ustawy o VAT wspomniane już przepisy art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT.

Niewątpliwym jest, że w praktyce w ujęciu całościowym Trybunał stosuje w swoim orzecznictwie szereg określeń odnoszących się do podobnego lub identycznego zjawiska. Do wyrażen tego typu należą odniesienia do „zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie”, twierdzenia, że „podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie” czy „poszerzać zakresu [uregulowania prawa Unii] tak, aby objąć nim nadużycia”. Terminologia stosowana alternatywnie, obejmująca na przykład „obchodzenie [przepisów]”, „unikanie”, „całkowicie sztuczne konstrukcje”, jest także powszechna. Jednakże słusznie zauważył Rzecznik Generalny M. Bobek w opinii z dnia 7 września 2017 r.<sup>45</sup>, iż określenie „nadużycie prawa” jest bardziej odpowiednie w sytuacjach dotyczących stosunków pomiędzy osobami fizycznymi, gdzie obserwuje się, że strona korzysta, przykładowo, z istniejących praw majątkowych lub praw wynikających z umowy w sposób nieuzasadniony, w złej wierze lub w sposób szkodliwy. Bezsprzeczne jest zatem, że wspomniana strona jest posiadaczem tych praw (w sensie uprawnień); problematyczny może być sposób, w jaki ta strona z nich korzysta. Sytuacja ta kontrastuje z rodzajem zarzucanego nadużycia, będącego przedmiotem spraw na gruncie VAT, które w efekcie sprowadza się do sporu o zakres zastosowania przepisów prawa Unii oraz tego, czy powołano się na nie w sposób „sztuczny”, który nie realizuje celu przewidzianego przez prawodawcę. Innymi słowy, w dziedzinie prawa publicznego bardziej właściwym pojęciem pozwalającym uchwycić rzeczywisty cel jest „obchodzenie [przepisów]”, a nie pojęcie „nadużycia

<sup>45</sup> Do sprawy *Edward Cussens*, EU:C:2017:648.



prawa”, zasadniczo należące do prawa prywatnego. Jednakże z uwagi na to, że termin „nadużycie” jest szeroko stosowany w orzecznictwie i dyskursie związanym z prawem Unii, również ustawodawca polski przyjął dla potrzeb ustawy wyrażenie „nadużycie prawa” (*abuse of law*), które przynajmniej nieco bardziej nawiązuje do publicznoprawnego kontekstu tego pojęcia.

I tak stwierdzenie nadużycia prawa na gruncie VAT wymaga, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach dyrektywy 112 i odpowiedniego ustawodawstwa krajowego skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów (przesłanka obiektywna). Dalej z ogółu obiektywnych okoliczności powinno wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (przesłanka subiektywna<sup>46</sup>).

Od wydania wyroku *Halifax i in.* zasada zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT (z zastrzeżeniem spełnienia „obiektywnych” i „subiektywnych” przesłanek) znalazła zastosowanie w odpowiednich przypadkach, bez konieczności przyjęcia przez państwa członkowskie szczególnych przepisów wykonujących tę zasadę. Orzecznictwo nie odnosi się do niewykonania celu „dyrektywy” w sensie ogólnym, ale raczej jej „odpowiednich przepisów”. Tezę tę dobitnie potwierdzają przykłady praktycznego zastosowania tej przesłanki przez Trybunał. Wobec tego, aby stwierdzić, że przesłanka obiektywna została spełniona, zasadniczo wymagane jest wskazanie „odpowiednich przepisów”, celu tych przepisów oraz wykazanie, że wspomniany cel nie został zrealizowany. Przesłanka subiektywna odnosi się do praktycznego celu realizowanych transakcji i w dziedzinie VAT wiąże się z kwestią sztuczności transakcji<sup>47</sup>.

W wyroku *Halifax i in.* obawa, że doszło do nadużycia, miała swoje źródło w strukturze transakcji, dzięki której spółki należące do grupy Halifax były w stanie utrzymać zwolnienie podatkowe w zakresie podatku

---

<sup>46</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax*, EU:C:2006:121.

<sup>47</sup> Por. szerzej B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 8.

należnego, jednocześnie odliczając cały podatek naliczony w odniesieniu do wspomnianych transakcji. Trybunał dokonał wykładni art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w świetle zasady neutralności podatkowej wymaga istnienia związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym. Sprzeczne z celem ww. przepisów byłoby pozwolenie na to, aby podatnik, który zwykle nie dokonuje żadnych transakcji dających prawa do odliczenia, mógł odliczyć cały naliczony VAT.

Właśnie analiza ww. wyroku dobitnie wskazuje różnicę pomiędzy oszustwem a nadużyciem. W oszustwie karuzeli podatkowej mamy do czynienia z dostawą towarów, a oszukańcze działanie podmiotu pojawia się nie na etapie samej transakcji, lecz na etapie rozliczenia się z tej transakcji. Podmiot po prostu nie płaci podatku i znika, czyli świadomie narusza przepisy prawa. Zaś w nadużyciu podmiot tworzy „sztuczną” transakcję (etap transakcji) tylko dlatego, aby obniżyć zobowiązanie lub uzyskać coś więcej, niż miałyby, gdyby tej transakcji nie dokonał, czyli obchodzi prawo.

Upraszczając sytuację, nie można nadużyć oszustwa, albowiem nie mamy prawa do dokonywania oszustw.

## 5. Odmienność skutków obu instytucji

TSUE inaczej określa skutki nadużycia prawa, a inaczej oszustwa podatkowego. W przypadku nadużycia organ podatkowy przeddefiniuje transakcję „symulowaną” przez podatnika na taką, jaka miała faktycznie miejsce. Innymi słowy odtwarza rzeczywiste transakcje, a pomija te, które stanowią nadużycie (są sztuczne). Przeddefiniowanie nie powinno jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych<sup>48</sup>. Sam zatem Trybunał podkreśla, że użycie konstrukcji nadużycia prawa nie może zmierzać do uniknięcia oszustwa, a tym właśnie jest, gdy zastosujemy je do oszustwa

<sup>48</sup> Zob. podobnie wyroki z dnia: 21 lutego 2006 r., *Halifax*, EU:C:2006:121, pkt 92, 94, 98; 22 grudnia 2010 r., *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 48, 52.

karuzelowego. Dlatego też nie powinno się konstrukcji nadużycia zastosować do transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej. Zauważmy też, że w karuzeli podatkowej (co do zasady) nie ma żadnych ukrytych rzeczywistych czynności, które można odtworzyć, pomijając przy tym sztuczne czynności stanowiące nadużycie. Uczestnicy karuzeli nie nadużywają żadnych przepisów prawnych, albowiem dokonują obrotu towarami lub usługami, przy czym niektóre z tych podmiotów nie płacą należnego podatku. Warto zauważyć, że gdyby wszystkie podmioty gospodarcze płaciły VAT na każdym etapie transakcji, to organy podatkowe nie miałyby wątpliwości, że taki VAT jest należny.

Zastosowanie instytucji nadużycia prawa do transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej doprowadza do rezultatów nie dających się zaakceptować. Organy, przeddefiniowując wszystkie transakcje, wbrew jasnym przepisom ustawy, dyrektywy 112 oraz orzecznictwu TSUE, doprowadzają do wyeliminowania wszystkich czynności uczestników karuzeli podatkowej z systemu VAT(!?). Tymczasem uznanie, iż cały łańcuch dostaw nie mieści się w zakresie dyrektywy 112 (oraz ustawy o VAT) jedynie z tego powodu, iż jeden z dostawców w łańcuchu nie zadeklarował VAT organom podatkowym, pomija obiektywny charakter pojęcia „działalności gospodarczej”. Jak wcześniej wykazano, ani zamknięty charakter łańcucha dostaw, ani to, że dany podmiot jest nieuczciwy, nie wystarczają do stwierdzenia, iż dane jego czynności nie mieszczą się w zakresie VAT. Pomimo oszustwa dokonanego przez „znikającego podatnika” każda transakcja dokonana w ramach łańcucha może się mieścić w systemie VAT, o ile odpowiada definicji dostawy. System zaprojektowano tak, aby wszystkie podobne czynności były przedmiotem opodatkowania niezależnie od tego, czy towary znajdujące się w obrocie ostatecznie trafiają do konsumenta<sup>49</sup>. Identyfikowanie korzyści majątkowej na etapie podmiotu, który dokonuje dostawy wewnątrzspółnotowej towarów z uwagi na to, że na wcześniejszym etapie obrotu VAT nie

---

<sup>49</sup> Por. opinia Rzecznika Generalnego Maduro z dnia 16 lutego 2005 r. do wyroku w sprawie *Optigen i in.*, EU:C:2005:89.

został on zapłacony przez znikających podatników, przeczy również orzecznictwu TSUE. W sytuacji braku udowodnienia świadomości w oszustwie karuzelowym podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i korzystający ze stawki VAT 0% odlicza VAT, albowiem taki mechanizm wynika z przepisu prawa i nie jest to korzyść podatkowa. Takie działanie jest tylko konsekwencją skorzystania z mechanizmu VAT, aby przedsiębiorca mógł uzyskać neutralność tego podatku. Zaś fakt braku zapłaty podatku przez dostawcę, zwłaszcza tego, który jest na wcześniejszym etapie niż analizowany etap transakcji, nie stanowi samoistnej podstawy do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT. Podatnik odlicza bowiem to, co zapłacił swojemu dostawcy, a nie to, co było należne na wcześniejszych etapach obrotu.

## 6. Wnioski

Powyższe dobitnie wskazuje, że przyjęta przez organy podatkowe koncepcja, w ramach której wykorzystuje się nieadekwatną konstrukcję nadużycia prawa podatkowego do radzenia sobie z problemem oszustwa karuzelowego, jest błędna. Jeżeli przyjmiemy, że wszystkie czynności podmiotów uczestniczących w karuzeli są poza systemem VAT, to oznacza to, że nie ma żadnych dostaw, nie ma podatku należnego i naliczonego, nie ma podatników, w tym tego znikającego, a w konsekwencji... **nie ma oszustwa podatkowego**. Innymi słowy poprzez zastosowanie skutków nadużycia organy dokonują przekwalifikowania transakcji w sposób, który prowadzi do całkowitego zniwelowania bytu oszustwa. Wynik takiego zachowania jest oczywiście sprzeczny z celem stawianym przez Unię Europejską<sup>50</sup> i którego realizacji służy system VAT<sup>51</sup>, jak też polskim

---

<sup>50</sup> „Skuteczność zwalczania oszustw wymierzonych w interesy finansowe Wspólnot wymaga ustalenia wspólnych zasad prawnych we wszystkich obszarach polityki Wspólnot” – por. motyw 4 rozporządzenia Rady (WE, EURATOM) nr 2988 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE z dnia 23.12.1995 r. Nr L 312 ze zm.).

<sup>51</sup> „Walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (dyrektywę 112)” – ww. wyroki TSUE.

przepisom prawa<sup>52</sup>. Nie można też przyjąć, że możemy zastosować w takiej sytuacji wobec dostawcy art. 108 ustawy o VAT, gdyż ten stosuje się wobec (rzeczywiście) fikcyjnych transakcji, a nie takich transakcji, które organy uznają za pozorne w wyniku ich przeformułowania. Natomiast nic już nie stoi na przeszkodzie, aby zastosować wobec nabywcy, który był świadomym uczestnikiem takiego oszustwa lub powinien był wiedzieć o nim, skutku w postaci pozbawienia prawa do odliczenia VAT, jak też odpowiedzialności solidarnej w rozumieniu art. 105a ustawy o VAT<sup>53</sup>.

Takie działanie skutkuje również poważną niepewnością w zakresie stosowania dyrektywy 112 (ustawy o VAT). Gdyby dostawcy w chwili dokonywania transakcji chcieli mieć pewność, że nabywają prawa i obowiązki zgodnie z systemem VAT, musieliby z góry przewidzieć, czy określone towary będące jej przedmiotem nie znajdą się w pewnym momencie ponownie w posiadaniu dostawcy, który już wcześniej uczestniczył w łańcuchu dostaw. Jeśli istotnie miałyby się tak stać, jednocześnie musieliby oni mieć wiedzę co do późniejszego „zniknięcia” tego dostawcy. Tymczasem pod uwagę należałoby wziąć ewentualność, iż jedna partia towaru może zawierać zarówno towary służące popełnieniu oszustwa, jak i towary niemające takiego przeznaczenia; jeśliby zaakceptować argumenty organów podatkowych, ostatnie podlegałyby VAT. Ponadto takie działanie, jak zaprezentowane w zaskarżonej decyzji, prowadzi do zawężania zakresu systemu VAT. Jak słusznie zauważył Rzecznik Generalny Maduro w swojej opinii z dnia 16 lutego 2005r.<sup>54</sup>, takie postępowanie w sposób drastyczny przerzuca ciężar problemu z władz podatkowych na sektor prywatny kosztem legalnego obrotu i właściwego funkcjonowania systemu VAT.

---

<sup>52</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 508) do zadań KAS należy: rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców; ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.).

<sup>53</sup> Wprawdzie polski ustawodawca przewiduje taką odpowiedzialność w ściśle określonych przypadkach. Jednakże to do polskiego ustawodawcy należy decyzja w zakresie środków, jakie należy podjąć, aby zapewnić właściwy pobór VAT.

<sup>54</sup> Do wyroku w sprawie *Optigen i in.*, EU:C:2005:89.

Taka wykładnia pojęcia „działalność gospodarcza” sprzeciwia się też zasadzie pewności prawa stanowiącej generalną zasadę prawa unijnego, która musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy transpozycji dyrektywy 112. Trybunał konsekwentnie wskazywał, iż wymóg pewności prawa ma szczególne znaczenie w sprawach dotyczących przepisów wywołujących skutki finansowe ze względu na to, że zainteresowane podmioty winny znać dokładnie zakres ich praw i obowiązków<sup>55</sup>. Co więcej, powstrzymuje ona państwa członkowskie od podejmowania stosownych kroków przeciwko oszustwom typu karuzela podatkowa.

W tym zakresie szczególnie ważne jest, by dostrzec, iż sam fakt, że dana działalność mieści się w zakresie zastosowania dyrektywy 112, nie oznacza, że państwa członkowskie tracą swoje uprawnienia do podejmowania przeciwko niej stosownych kroków<sup>56</sup>. Polska zresztą wprowadziła szereg mechanizmów uszczelniających system VAT<sup>57</sup>.

Tym samym przyjęcie za prawidłową ww. koncepcję organów podatkowych oznaczałoby również, że wszelkie inicjatywy służące zwalczaniu tego oszustwa zarówno podejmowane na poziomie unijnym, jak i krajowym byłyby bezprzedmiotowe i w istocie zwalniałyby państwa członkowskie z podejmowania stosownych kroków przeciwko oszustwom typu karuzela podatkowa<sup>58</sup>.

Organy podatkowe zapominają, że podobnie jak sądy administracyjne, są zobowiązane są do całościowego stosowania wyroków TSUE adekwatnych do zaistniałej w sprawie sytuacji. Należy przypomnieć, że orzeczenia prejudycjalne TSUE zawierają użyteczne wskazówki w zakresie wykładni prawa Unii w oparciu o przedstawiony przez sąd krajowy kontekst faktyczny i prawny, w jaki wpisuje się takie pytanie

---

<sup>55</sup> Por. m.in. wyroki TSUE z dnia: 15 grudnia 1987 r. *Irlandia przeciwko Komisji*, 325/85, EU:C:1987:546, pkt 18; 9 lipca 1981 r. *Gondrand frères i Garancini*, C-169/80, EU:C:1981:171, pkt 17.

<sup>56</sup> Por. wyroki TSUE z dnia: 17 lipca 2008 r. *Komisja przeciwko Włochom*, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 46; 7 maja 2013 r., C- 617/10, *Hans Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, pkt 25; 8 września 2015 r., *Taricco*, C-105/14, EU:C:2015:280, pkt 36).

<sup>57</sup> Np. mechanizm odwróconego obciążenia czy tzw. *split payment*.

<sup>58</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Maduro do sprawy *Optigen*, EU:C:2005:89.

prejudycjalne<sup>59</sup>. Wybiórcze wykorzystywanie nieadekwatnych konstrukcji orzeczniczych zawartych TSUE bez znajomości wspomnianego ich kontekstu narusza zasadę lojalności przewidzianej w treści art. 4 ust. 3 TUE. Organ podatkowy nie realizuje wtedy wypływającego z zasady lojalności obowiązku stosowania (wykonywania) prawa unijnego w prawie krajowym i przestrzegania zasady prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym. Takie zaś zachowanie może prowadzić do odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego za nieprzestrzeganie prawa unijnego. Dodatkowo zbyt powierzchowne prowadzenie postępowań podatkowych może pociągnąć do odpowiedzialności karnej osoby niewinnej. Nie powinniśmy o tym zapominać zwłaszcza, gdy praktyką jest niekiedy formułowanie przez organy podatkowe zbyt szybkich, a niekiedy pochopnych wniosków na temat konkretnej sprawy, niemających potwierdzenia w zebranych materiałach dowodowych.

## BIBLIOGRAFIA

- Bącał A., Zalański A., Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, [w:] W. Nykiel, A. Zalański (red. nauk.), Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych, Warszawa 2014.
- Borselli F., Pragmatic Policies to Tackle VAT fraud in the European Union, „International VAT Monitor” 2008, nr 5.
- Brennan P., Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro’s Opinion in Halifax, „International VAT Monitor” 2005, nr 4.
- Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2003.
- Brzeziński B., Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, z. 1.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., W poszukiwaniu należytej staranności w działaniu administracji podatkowej. Uwagi na tle wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2017 r. I SA/Wr 1341/16, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2017, nr 5.

---

<sup>59</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2017 r., *Dumitru Marcu*, C-392/16, EU:C:2017:519, pkt 35.

- Cogger W., Tax avoidance v. Tax evasion, „Tax Magazine” 1937, vol. 15, no. 9.
- Cour des Comptes Européenne, Raport spécial: Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s’imposent 2015, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_FR.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_FR.pdf).
- Dominik [Dominik-Ogińska] D., Vatowska karuzela, „Prawo i podatki Unii Europejskiej w praktyce” 2006, nr 10.
- Dominik-Ogińska D., Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red. nauk.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2010.
- Dominik-Ogińska D., Zasada zakazu nadużycia prawa wspólnotowego, „Jurysdykcja podatkowa” 2011, nr 4.
- Dominik-Ogińska D., Nadużycie prawa podatkowego w VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu), [w:] A. Zdunek, M. Duda, M. Munnich, (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, Lublin 2012.
- Dominik-Ogińska D., Dobra wiara w orzecznictwie TSUE, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7-9.
- de la Feria R., Vogenauer S., Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?, „Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law” 2011.
- Kalinowski M., Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym, Toruń 2001.
- Karwat P., Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2003.
- Leszczyńska A., Wykładnia prawa krajowego prawa podatkowego w świetle wymagań prawa Wspólnot Europejskich, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, z. 4.
- Levi M., Shenton O., Todorov B. (eds), Financing and organised crime, Sofia 2015.
- Michalak M., Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych, „Studia Iuridicia Toruniensia” 2016, t. XIX.
- Militz M., Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8.



Militz M., Dominik-Ogińska D., Bącal M., Siennicki T., Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2013.

Nykiel W., Wilk M., Dopuszczalność pozbawienia podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego i prawa do zastosowania stawki 0% przy WDT w świetle wyroku WSA we Wrocławiu z 21 czerwca 2017 r. (I SA/Wr 1341/16), „Monitor Podatkowy” 2018, nr 4.

Ożóg I. (red. nauk.), Przepięstwa karuzelowe i inne oszustwa VAT, Warszawa 2017.

Raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978r., Doc. 4098 [w:] *L'évasion et la fraude fiscales internationale*, Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981.

Ridsdale M., Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT, „EC Tax Review” 2005, nr 2.

Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.

Simon D., Rigaux A., La technique de consécration d'un nouveau principe: l'exemple de l'abus de droit, [w:] M. Blanquet (ed.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac: 50 ans de droit communautaire*, Toulouse 2004.

Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, Report with Evidence, London 2006-2007.

Venables V., Abuse of rights in EC law, „EC Tax Journal” 2002, nr 2.

Weber D., Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ, part 1 i 2, „European Taxation” 2013, nr 6 i 7.

Zalasiński A., Kontrola legalności decyzji podatkowych przez sądy administracyjne a wymogi prawa europejskiego, „Przegląd Ordynacji Podatkowej” 2005, z. 6.

Zalasiński A., Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 7.

