

KARUZELE I INNE OSZUSTWA PODATKOWE

Metody przeciwdziałania unikaniu
opodatkowania

redakcja naukowa
Irena Ożóg, Jan Rudowski

Radosław Bulejak, Dagmara Dominik-Ogińska
Anna Hornowska, Anna Karczewska, Wojciech Kotowski
Michał Majczyna, Jacek Matarewicz, Irena Ożóg
Katarzyna Piątkowska-Zagiczek, Bartłomiej Senderowski
Beata Sobocha, Krystyna Szydłowska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

KARUZELE I INNE OSZUSTWA PODATKOWE

Metody przeciwdziałania unikaniu
opodatkowania

redakcja naukowa
Irena Ożóg, Jan Rudowski

Radosław Bulejak, Dagmara Dominik-Ogińska
Anna Hornowska, Anna Karczewska, Wojciech Kotowski
Michał Majczyna, Jacek Matarewicz, Irena Ożóg
Katarzyna Piątkowska-Zagiczek, Bartłomiej Senderowski
Beata Sobocha, Krystyna Szydłowska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 15 października 2020 r.

Recenzent

Dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-013-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	19
CZĘŚĆ DOTYCZĄCA VAT	
<i>Dagmara Dominik-Ogińska</i> Nadużycie prawa podatkowego na gruncie VAT	25
<i>Dagmara Dominik-Ogińska</i> Pozorność i nieważność na gruncie VAT	97
<i>Jacek Matarewicz, Irena Ożóg</i> Przestępstwa stawkowe	111
<i>Jacek Matarewicz</i> Nadużycie koncepcji świadczeń złożonych	127
<i>Jacek Matarewicz</i> STiR jako narzędzie uszczelniające system	141
<i>Wojciech Kotowski</i> Pusta faktura. Faktura niedokumentująca rzeczywistego zdarzenia gospodarczego	151
<i>Wojciech Kotowski</i> Standardy należytej staranności oraz dobra wiara podatnika VAT	171
<i>Wojciech Kotowski</i> Karuzele podatkowe	191

Irena Ożóg, Michał Majczyna

Mechanizm podzielonej płatności (*split payment*) jako narzędzie uszczelniające system 201

Michał Majczyna

Odwrotne obciążenie a oszustwa w VAT 215

Michał Majczyna

Solidarna odpowiedzialność w VAT jako metoda walki z oszustwami podatkowymi 239

Radosław Bulejak

Sankcje w VAT 253

Bartłomiej Senderowski

Miejsce dostawy i miejsce świadczenia jako systemowe rozwiązanie wykorzystywane do nadużyć 269

CZĘŚĆ DOTYCZĄCA PODATKÓW DOCHODOWYCH

Beata Sobocha

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania 279

Beata Sobocha

Prawidłowe potwierdzenie wykonania usługi niematerialnej 301

Beata Sobocha

Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł i niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu 311

Radosław Bulejak

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe 333

Krystyna Szydłowska

Recharakteryzacja i stosowanie przepisów o cenach transferowych do kwestionowania prawidłowości rozliczeń w podatkach dochodowych 345

Anna Karczewska

Podatek u źródła – czy ustawodawca zmierza we właściwym kierunku przerzucając ryzyka na polskiego płatnika? 355

CZĘŚĆ DOTYCZĄCA PRAWA I POSTĘPOWANIA KARNEGO*Katarzyna Piątkowska-Zagiczek***Przesłanki stosowania tymczasowego aresztowania w świetle Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności a praktyka krajowa** 371*Katarzyna Piątkowska-Zagiczek***Należyta staranność i dobra wiara podatnika a strona podmiotowa przestępstwa skarbowego** 385*Dagmara Dominik-Ogińska***„Owoce zatrutego drzewa” jako dowód w postępowaniu karnym oraz... podatkowym.....** 399*Anna Hornowska***Przymusowy zarząd przedsiębiorstwem jako narzędzie walki z przestępczością podatkową** 509*Anna Hornowska***Konfiskata rozszerzona jako narzędzie walki z przestępczością podatkową** 517*Radosław Bulejak***Zaostrzenie odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej – wybrane zagadnienia** 529*Anna Karczewska***Likwidacja czynnego żalu karnoskarbowego** 537*Bartłomiej Senderowski***Ograniczenie mocy ochronnej wynikającej z interpretacji indywidualnych.....** 549*Bartłomiej Senderowski***Nowe przepisy dotyczące odpowiedzialności podmiotów zbiorowych – projekt wyrzucony do kosza czy kierunek zmian?** 561**Autorzy.....** 571

WPROWADZENIE

Uszczelnianie prawa podatkowego jest działaniem zasługującym na uznanie ekspertów i biznesu. Oszustwa podatkowe są bowiem kosztowne dla finansów publicznych, a tym samym ograniczają strumień pieniądza na finansowanie wielorakich społecznych i gospodarczych zobowiązań państwa. W biznesie skutkują przede wszystkim naruszeniem zasad konkurencji, co jest dotkliwie dla uczciwych podatników tym bardziej, im większa jest skala oszustw. Nie bez znaczenia są również inne szkody, w tym niematerialne, społeczne, mentalne itp.

Proces uszczelniania prawa podatkowego jest zadaniem niezwykle trudnym. Do realizowanej przez państwo koncepcji opodatkowania, w jej legislacyjnym kształcie spełniającym wymogi konstytucyjne oraz związane z harmonizacją z prawem wspólnotowym, a także wymogi techniki prawodawczej, muszą być dostosowane zarówno organizacja wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji podatków, jak i system nagród i kar związany z przestrzeganiem prawa podatkowego. Wyważone muszą być prawa i obowiązki podatników, jak również administracji podatkowej – przepisy prawa nie powinny zniechęcać do biznesu, ale nie mogą też prowokować do obchodzenia prawa czy też tworzyć luk umożliwiających unikanie płacenia podatków. Zmieniające się ekonomiczne uwarunkowania biznesowe, powstające nowe narzędzia zarządzania, nowe produkty, szybki postęp technologiczny itd. wymagają od prawodawcy nieprzerwanej analizy i stałego dostosowywania przepisów podatkowych do rzeczywistości, co nie jest łatwe przy jednoczesnym oczekiwaniu jego stabilizacji przez biznes. W tych warunkach procesy dostosowawcze wymagają od prawodawcy wysokiej kultury prawniczej, dużej wiedzy teoretycznej i wykorzystania doświadczeń praktyków w stosowaniu prawa. Aby prawo było możliwie najbardziej skuteczne, a jednocześnie „by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”¹. Zasady stosowania przepisów prawa podatkowego i orzekania kar powinny być znane, a wyroki sądowe przewidywalne. Jednocześnie system prawny nie powinien być zbyt represyjny, aby nie zniechęcać inwestorów do inwestowania swoich środków w danym kraju.

¹ Wyrok TK z 7.02.2001 r., K 27/00, OTK 2001/2, poz. 29.

Niepokojące sygnały płynące z różnych źródeł, w których wskazywano na wielką skalę szarej strefy w Polsce czy negatywne dla państwa i biznesu skutki działań mafii VAT-owskich, bez wątplenia wymagały pilnych zmian. W efekcie wprowadzono odwrotne obciążenie w obrocie krajowym, solidarną odpowiedzialność nabywcy w związku z nabywaniem towarów tzw. wrażliwych, podzielną płatność, dodatkową sankcję VAT, łatwiejsze (bez zawiadomienia) wykreślanie z rejestru podatników VAT, jednolity plik kontrolny (JPK), system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR) i wiele innych narzędzi mających ułatwić walkę z wyłudzeniami VAT. Ustawodawca wprowadził także przepisy mające ograniczyć optymalizacje w podatkach dochodowych, w tym m.in. klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania czy instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego będącą swoistą sankcją administracyjną za nadużywanie prawa. Równolegle nowelizowano przepisy karne zaostrzające kary za przestępstwa gospodarcze, zwłaszcza te wynikające ze stwierdzanych nieprawidłowości podatkowych. Surowa kara za wystawienie nierzetelnej faktury nawet do 25 lat pozbawienia wolności, dopuszczenie tzw. owoców zatrutego drzewa, jako dowodów w procesie karnym, konfiskata rozszerzona, zarząd przymusowy przedsiębiorstwem – to tylko niektóre ze zmian w prawie karnym, które były motywowane walką z przestępczością podatkową.

Prawo musi jednak uwzględniać aktualne uwarunkowania społeczno-gospodarcze. Wydaje się, że w szczególności, gdy gospodarka światowa zмага się z globalnymi skutkami pandemii COVID-19, produkcja jest wstrzymywana, a firmy redukują zatrudnienie, działania legislacyjne powinny sprzyjać przedsiębiorcom, ułatwiać im utrzymanie płynności finansowej, rezygnować w rozsądnych granicach ze swoich wpływów w zamian za zachowanie miejsc pracy i utrzymanie firm „na powierzchni”. Łagodna polityka podatkowa nie może jednak oznaczać rezygnacji z nadzoru nad przestrzeganiem prawa, musi zapobiegać nadużyciom i przestępstwom podatkowym, których popełnianie w czasach luzowania może wydawać się łatwiejsze.

Wywód na temat prawidłowości, o których mowa powyżej, można rozwijać i podnosić kolejne wątki. W opracowaniu podjęta została próba interpretacji i oceny kluczowych zmian wprowadzonych w ostatnim czasie w ramach tzw. uszczelniania prawa podatkowego. Część z nowowprowadzonych rozwiązań zweryfikowało orzecznictwo sądowe, niektóre obowiązują zbyt krótko, aby je uogólniać. Jednak już na tym etapie obowiązywania nowych regulacji uzasadnione wydawało się przygotowanie publikacji zawierającej wypowiedzi ekspertów z różnych dziedzin prawa podatkowego i karnego, na co dzień stykających się ze skutkami ich stosowania zarówno przez przedsiębiorców, jak i organy państwa (urzędy, prokuratury, organy ścigania czy sądy).

Książka ma pomóc w rozwijaniu świadomości prawnej obywateli, ostrzegać uczciwie działające firmy przed zagrożeniami nieuczciwej konkurencji i przestępczości w biznesie, przed podejmowaniem decyzji biznesowych motywowanych wyłącznie chęcią oszczędności podatkowych, a także przed nadużywaniem uznania administracyjnego

przez szeroko rozumiane służby państwowe, nie tylko podatkowe. Jeśli przyczyni się do poprawy relacji i znalezienia równowagi między potrzebami finansowymi państwa a interesem przedsiębiorców, jej cel będzie spełniony, a twarda zasada *dura lex sed lex* nie dozna uszczerbku.

Mamy nadzieję, że publikacja spełni oczekiwania Czytelników i pozwoli ukazać zarówno zalety, jak i wady kolejnych nowelizacji ustaw podatkowych nakierowanych na uszczelnianie systemu podatkowego, a także przybliży praktykę urzędową i sądową, które ukształtowały się w związku z tymi działaniami prawodawcy.

*Irena Ożóg
Jan Rudowski*

Dagmara Dominik-Ogińska

NADUŻYCIE PRAWA PODATKOWEGO NA GRUNCIE VAT

1. Wstęp

Rozważania o nadużyciu prawa na gruncie podatku od wartości dodanej należy zacząć od spojrzenia szerszego aniżeli zapatrywanie nakierowane jedynie na ten konkretny podatek. Nie można zapominać, że VAT stanowi jedną z dziedzin regulowanych przez prawo unijne. Oznacza to, że określony mechanizm prawny jest stosowany wobec wszystkich dziedzin, a nie jedynie wobec obszaru takiego jak podatki.

Przyjrzyjmy się najpierw z szerszej perspektywy sytuacji jednostki w prawie unijnym. Jak słusznie zauważył T.T. Koncewicz¹, dopiero w prawie unijnym jednostka rzeczywiście wychodzi z cienia władzy i staje się dla niej partnerem jako jednostka-uczestnik². Jednostka ta występuje co do zasady wobec państwa jako podmiot uprawniony, który polega na własnej aktywności i zdolności oceny zaistniałej sytuacji. Powyższy wniosek można wywieść z filozofii zbudowanej w oparciu o wyrok TS w sprawie Van Gend & Loos³, tzw. filozofii Van Gend & Loos. Chodzi o to, że bezpośredni skutek Traktatu będącego źródłem uprawnień jednostki z połączonym postulatem ich następczego egzekwowania stawiają jednostkę w centrum systemu jako jego główny punkt odniesienia⁴. Unia Europejska występuje wobec jednostki jako źródło praw, tym samym uzyskując uzasadnione oczekiwanie, że jednostki dzięki niej uprawnione będą wykazywać większą

¹ Szerzej T.T. Koncewicz, *Aksjologia unijnego kodeksu proceduralnego*, Warszawa 2010, s. 33–34.

² Początkowo status prawny jednostki gwarantowany był jedynie w zakresie dyskrecyjnej władzy państwowej, a stąd umacniano obywateli w przekonaniu, że wprowadzane prawa i wolności obywatelskie są swoistym gestem i prezentem dla jednostki, która powinna okazywać w zamian swój bezwzględny posłuch wobec państwa i jego organów (przedstawicieli) – A. Redelbach, *Wpływ praw człowieka na wymiar sprawiedliwości Rzeczypospolitej Polskiej*, RPEiS 1999/2, s. 24.

³ Wyrok TS z 7.03.1985 r., C-32/84, Van Gend & Loos NV przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Enschede, EU:C:1985:104.

⁴ A.G. Toth, *Legal Protection of Individuals in the European Communities. Vol I. The Individual and Community Law*, Amsterdam–New York–Oxford 1978, s. 98–114.

lojalność wobec nowego konkurencyjnego wobec państwa źródła praw podmiotowych⁵. Jednakże filozofia Van Gend & Loos to nie tylko język prawa indywidualnego, lecz także obowiązku. Sfera obowiązku widoczna jest właśnie w postaci nienadużywania prawa podmiotowego. Z nadużyciem prawa w prawie unijnym mamy do czynienia wówczas, gdy prawo podmiotowe, którego źródłem jest regulacja unijna, jest wykorzystywane w innym celu niż ten, dla którego realizacji zostało przyznane⁶.

Pamiętajmy jednak, że filozofia Van Gend & Loos prowadzi do szczególnego domniemania o charakterze wzruszalnym, że beneficjent korzysta ze swojego prawa w sposób zgodny z obowiązującym porządkiem prawnym (tutaj prawem unijnym). Stąd też z orzecznictwa TS wynika niewątpliwie, że Trybunał ten potwierdza regułę, jaką jest powoływanie się przez jednostkę na prawo podmiotowe, zgodnie z prawem unijnym, natomiast nadużycie jest wyjątkiem, które należy interpretować w sposób ścisły⁷. W rozumieniu tej filozofii jednostka nie tylko chroni swój status podmiotu uprawnionego, lecz także jest jednostką odpowiedzialną w tym sensie, że realizuje obowiązek nienadużywania prawa⁸, będąc jednostką lojalną wobec prawa, które jest źródłem jej uprawnienia. Zatem bycie nadmiernie przebiegłym w wykorzystywaniu przepisów prawa unijnego, w tym przepisów VAT, nie zasługuje na akceptację ze strony TS⁹.

Warto jest też przypomnieć, że doktryna wskazuje na dwie perspektywy patrzenia na prawo: 1) prawo jako „miecz”: gdy państwo egzekwuje obowiązki obywatela; 2) prawo jako „tarcza”: gdy obywatel widzi w prawie źródło uprawnomocnienia dla siebie i ochrony przed państwem. Prawo jako „tarcza” koryguje rygoryzm działania prawa „miecza”¹⁰. Takie też spojrzenie widoczne jest w orzecznictwie TS. To, w jaki sposób zadziała Trybunał, odnosząc się do kwestii nadużycia, w dużej mierze zależy od okoliczności przedmiotowej sprawy. Ile zaś powie, to już zależy od zadanego pytania prejudycjalnego przez sąd krajowy¹¹. Pojawiły się na wokandzie sprawy, w których przewijał się wątek nadużycia, ale nie został on rozpoznany przez TS przede wszystkim z tego względu, że pomimo wskazywanych przez organy podatkowe wniosków co do zaistnienia praktyk

⁵ T.T. Koncewicz, *Aksjologia...*, s. 35; A. Clapham, *Human Rights and the European Community: A Critical Overview*, Baden-Baden 1991, s. 15.

⁶ F. Lagondet, *L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire*, „Journal des Tribunaux. Droit européen” 2003/95, s. 8.

⁷ K.E. Sørensen, *Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance Or Merely Rhetoric?*, „Common Market Law Review” 2006/43, s. 423, 458.

⁸ T.T. Koncewicz, *Aksjologia...*, s. 50.

⁹ D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa podatkowego w VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu)* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, red. M. Duda, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2012, s. 160.

¹⁰ Por. m.in. E. Łętowska, *Jak tarczę przekuto w miecz*, <http://krytykapolityczna.pl/kraj/Letowska-jak-tarcze-przekuto-w-miecz/> (dostęp: 15.08.2020 r.); E. Łętowska, *Konstytucja i poezja*, „Nauka” 2017/4, s. 7–18.

¹¹ Por. D. Dominik-Ogińska, *Wolni od formalizmu. Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku od wartości dodanej* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Granice opodatkowania*, red. M. Münnich, Lublin 2019, s. 93 i n.

stanowiących nadużycie sąd krajowy oceniał je w sposób odmienny i pytanie prejudycjalne było zadawane w innym zakresie. Przykładowo można wskazać na wyrok TS w sprawie DPAS Limited¹². Pamiętajmy bowiem, że to ostatecznie do sądu krajowego należy ocena okoliczności faktycznych zaistniałych w sprawie. Trybunał udziela jedynie użytecznych wskazówek sądowi krajowemu w kwestii wykładni prawa unijnego, a skoro sąd krajowy uważa, że nie doszło do nadużycia prawa, taka wykładnia jest dla TS wystarczająca, aby odstąpić od udzielania wskazówek w tym zakresie.

W Polsce to sądy administracyjne zajmują się kontrolą legalności działań administracji skarbowej. Zatem to na organach skarbowych spoczywa obowiązek udowodnienia zaistnienia w sprawie nadużycia prawa w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej. Przedstawione zatem wskazówki Trybunału są kierowane także do organów skarbowych.

2. Początki orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w zakresie nadużycia prawa

Trybunał Sprawiedliwości odgrywa kluczową rolę w walce z nadużyciem prawa. Spróbujmy prześledzić początki tej instytucji w prawie unijnym, co będzie niezbędne dla naszej późniejszej analizy omawianego zagadnienia w odniesieniu do VAT. Pamiętajmy jednak, że tak naprawdę prawo unijne zapewnia istotną kontynuację instytucji wynikających z systemów prawa wewnętrznego państw członkowskich, których jest naturalnym rozszerzeniem¹³. Instytucja nadużycia prawa wyrasta z przeświadczenia, że prawo powinno być moralne, sprawiedliwe, odpowiadać pewnemu systemowi prawa¹⁴. Każdy przepis prawny i każde prawo niosą ze sobą możliwość nadużycia, a system prawny z zasady nie może tego tolerować¹⁵.

Sam termin „nadużycie” ma wiele znaczeń, ponieważ tak na dobrą sprawę wskazuje na ogólny zamiar wykorzystania, sytuację niezgodności, naruszenia prawa, niewłaściwego

¹² Wyrok TS z 25.07.2018 r., C-5/17, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko DPAS Limited, EU:C:2018:592.

¹³ Trybunał Sprawiedliwości tak naprawdę inspirowany jest ustawodawstwem państw (prawa cywilnego), z których większość sędziów tego sądu się wywodzi: por. L. Neville Brown, *Is There a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?* [w:] *Institutional Dynamics of European Integration. Essays in Honour of Henry G. Schermers*, red. D. Curtin, T. Heukels, Dordrecht 1994, s. 515; H. Wagner, *Réminiscences du droit romain dans le droit de la Communauté européenne*, RIDA 1994/41, suplement, s. 227.

¹⁴ A. Zieliński [w:] *Nadużycie prawa*, red. H. Izdebski, Warszawa 2003, s. 175.

¹⁵ Por. L. Cadet, P. Tourneau, *Abus de Droit*, Recueil Dalloz (Droit Civil), 2008/5, s. 3 i 4; J. Ghestin, G. Goubeaux, *Traité de Droit Civil. Introduction Générale*, Paris 2001, s. 673–676 i s. 704, którzy odwołują się do orzeczniczego pochodzenia takich doktryn jak „nadużycie praw” (i to samo można powiedzieć o „obejściu prawa”), pierwotnie rozwiniętych przez sądy w celu zapobieżenia, aby formalne i mechaniczne stosowanie zasad prawnych prowadziło do niedopuszczalnych skutków w odniesieniu do celów, którym służy system prawny.

użycia¹⁶. L. Josserand¹⁷ podkreśla dwuznaczność słowa *droit* (prawo) w wyrażeniach takich jak *abus de droit* (nadużycie prawa). Autor ten wskazuje, że podmiot może mieć *un droit* (prawo¹⁸), które wykorzystuje w sposób niezgodny z *le droit* (prawem¹⁹). Wobec samego sformułowania „nadużycie prawa” podnoszony bywa zarzut natury logicznej wskazujący, że wykonywanie prawa nie stanowi nadużycia, jeśli zaś do niego dochodzi, trudno już mówić o korzystaniu z prawa. Innymi słowy, można termin „nadużycie prawa” uznać za oksymoron²⁰, albowiem jeśli podmiot skorzysta z przysługującego mu prawa, jego czyn będzie zgodny z prawem; a kiedy przekroczy swoje prawo, to będzie działał niezgodnie z prawem.

Konieczne jest zatem zrozumienie, co prawo unijne uznaje za dopuszczalne i kiedy pojawia się „poczucie”, że w wykonywaniu uprawnienia wywodzonego z tego prawa przekroczone pewne granice. Trudność, która się pojawia, jest przede wszystkim trudnością semantyczną. Pojawia się wiele terminów powiązanych z terminem „nadużycie”²¹. Jeżeli weźmiemy jeszcze pod uwagę to, że TS funkcjonuje w środowisku wielojęzycznym, a sam koncept nadużycia bywa różny w różnych krajach członkowskich²², co siłą rzeczy przemycane jest w zadawanych pytaniach prejudycjalnych, a dodatkowo TS nie do końca bywa konsekwentny w używaniu określonej terminologii czy stosowaniu instytucji nadużycia, to wszystkie te okoliczności powinny nas skłaniać do zachowania szczególnej ostrożności w sytuacji analizowania kwestii zaistnienia czy też braku zaistnienia nadużycia. Do powyższych refleksji dochodzi jeszcze aspekt praktyczny bardziej prozaiczny. Podmioty stosujące termin „nadużycie” czynią to w sposób swobodny, czasem odbiegający od kontekstu konkretnej sprawy. Utrwaliło się przekonanie, że każde działanie, które budzi wątpliwości na gruncie VAT, jest nadużyciem. To znaczenie potoczne nie ma nic wspólnego ze znaczeniem prawnym tego pojęcia. Takie podejście prawnie nieuważne – a za takie uważam zastosowanie koncepcji nadużycia (w braku innego pomysłu w konkretnym postępowaniu) bez rozważenia w sposób obiektywny całokształtu okoliczności zaistniałych w sprawie – może doprowadzić do zdumiewających rezultatów na gruncie VAT, niekoniecznie zgodnych z rzeczywistością gospodarczą i zebranymi dowodami w sprawie.

¹⁶ P. Piantavigna, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, „EC Tax Review” 2011/3, s. 136.

¹⁷ L. Josserand, *De l'esprit des droits et de leur relativite: theorie dite de l'abus des droits*, Paris 1927.

¹⁸ W rozumieniu prawa podmiotowego.

¹⁹ W rozumieniu systemu norm prawnych.

²⁰ J. Perillo, *Abuse of Rights: A Pervasive Legal Concept*, „Pacific Law Journal” 1995/27, s. 47.

²¹ Chodzi tutaj o terminy, takie jak: „uchylanie się od opodatkowania”, „unikanie opodatkowania”, „praktyki abuzywne”, „praktyki stanowiące nadużycie” czy wreszcie „obejście prawa podatkowego”; por. np. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, LEX, komentarz praktyczny.

²² Por. R.N. Ionescu, *La Cour de Justice des Communautés Européennes et les principes généraux du droit communautaire: l'exemple du principe général d'interdiction de l'abus de droit*, [http://www.ucd.ie/t4cms/07_wish_paper_raluca_ionescu_\(moise\).pdf](http://www.ucd.ie/t4cms/07_wish_paper_raluca_ionescu_(moise).pdf) (dostęp: 15.08.2020 r.).

Analiza orzecznictwa TS wskazuje, że pojęcie „unijne nadużycie prawa” pojawia się w dwóch kontekstach – w pierwszym, gdy przepisy prawa unijnego są nadużywane w celu obejścia prawa krajowego, a w drugim, gdy przepisy prawa unijnego są nadużywane w celu uzyskania na ich podstawie korzyści w sposób sprzeczny z ich celami²³. Powyższa dychotomia znajduje swoje źródło w stopniu harmonizacji konkretnej dziedziny, w jakiej nadużycie się manifestuje. Pierwszy kontekst dotyczy dziedziny, w której harmonizacja jest ograniczona. Drugi zaś dotyczy dziedzin, w których harmonizacja jest bardziej zaawansowana²⁴. Ową dychotomię w sposób najbardziej przejrzysty wytłumaczył P. Piantavigna²⁵, wskazując, że w pierwszym kontekście mamy do czynienia z *abuse of law* (nadużyciem prawa), gdzie chodzi o nadużycie w prawie unijnym: przedmiotem nadużycia jest norma zachowania (*norma agendi*), która obchodzona jest przez podmiot przez naruszenie postanowień Traktatu. Skutek takiego nadużycia jest podwójny: z jednej strony podmiot obchodzi prawo krajowe, z drugiej strony narusza swobodę unijną²⁶. W takich przypadkach należy użyć wyrażeń, takich jak *fraud on the law*, *fraude à la loi*, *avoidance of law*, albo *fraus legis*²⁷ w celu zdefiniowania użycia zgodnego z prawem narzędzia do nielegalnych celów. Transakcje ogólnie nazwane oszustwami legislacyjnymi mają na celu korzyści, których uzyskanie jest wbrew zamiarowi ustawodawcy. Z kolei w tym drugim kontekście mowa o *abuse of rights*²⁸ (nadużycie praw), które wskazuje nadużycie prawa unijnego: przedmiotem nadużycia jest podana zdolność prawna jednostki do działania (*facultas agendi*) przez unijną dyrektywę. Podmiot nie działa przeciwko prawu, ale w granicach prawa. Chodzi o każdą sytuację, w której podmiot próbuje osiągnąć korzyść, której przyznanie jest niezgodne z celami UE.

Odnosząc powyższe do prawa podatkowego, nadużycie prawa jest niezgodne z prawem z instrumentalnego punktu widzenia: podatnik niewłaściwie korzysta z legalnego narzędzia, mając na celu uniknięcie krajowych skutków prawnych. Nadużyciem jest stosowana tutaj technika. W przypadku nadużycia praw jest ono niezgodne z prawem z punktu widzenia wyniku: podczas gdy używane narzędzia są najwyraźniej legalne, tzw. wynik podatkowy – obniżenie podatku, jest nielegalny²⁹. Odpowiednie normy w dwóch przypadkach są różne: odnośnie do pierwszego są to Traktaty UE dotyczące podstawowych wolności; w przypadku drugiego – szczególnie zasady wywodzone z unijnych dyrektyw, zapewniające korzyści podatnikom.

²³ Por. szerzej D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa podatkowego...*, s. 162.

²⁴ Poza niniejszymi rozważaniami pozostawiono orzecznictwo TS dotyczące: nadużycia pozycji dominującej, klauzul abuzywnych dotyczących umów konsumenckich, nadużycia prawa procesowego, nadużycia władzy przez instytucje unijne, klauzuli nadużycia prawa wynikającej z Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, nadużycia prawa międzynarodowego.

²⁵ P. Piantavigna, *Tax Abuse...*, s. 136.

²⁶ P. Piantavigna, *Tax Abuse...*, s. 138.

²⁷ Albo też *national legislation avoidance*.

²⁸ *Community law abuse*.

²⁹ P. Piantavigna, *Tax Abuse...*, s. 137.

W publikacji omówiono praktykę stosowania przepisów mających zapobiegać przestępstwu podatkowym oraz za nie karać. Zawarto w niej:

- ocenę kluczowych zmian wprowadzonych w ramach tzw. uszczelniania prawa podatkowego,
- opis najczęściej występujących wyłączeń w podatku VAT oraz podatkach dochodowych,
- prawnokarne znaczenie nowych regulacji mających zapobiegać takim wyłączeniom.

Autorzy starają się odpowiedzieć na pytanie, gdzie powinna być postawiona granica między interesem fiskalnym państwa a interesem fiskalnym obywateli. Przybliżają zalety i wady nowelizacji ustaw podatkowych uszczelniających system podatkowy oraz poddają pod ocenę zasadność ich wprowadzenia. Przedstawiają także praktyki urzędową i sądową, które ukształtowały się w związku z działaniami prawodawcy.

W opracowaniu uwzględniono m.in. zmiany dotyczące:

- mechanizmu podzielonej płatności w VAT,
- zaostrzenia odpowiedzialności karnej za przestępstwa fakturowe, a także inne przestępstwa gospodarcze,
- klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów oraz pracowników administracji. Będzie cennym źródłem wiedzy również dla ekonomistów, dyrektorów finansowych, głównych księgowych, prezesów i członków zarządów, a także menadżerów wyższego i niższego szczebla.

Irena Ożóg – doktor ekonomii; w latach 1989–2003 dyrektor departamentu, następnie podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów. Współtwórczyni polskiego systemu podatkowego. Wykładowca finansów publicznych w Szkole Głównej Handlowej. Doradca podatkowy z ponaddwudziestoletnim doświadczeniem w doradztwie krajowym i zagranicznym przedsiębiorstwom, a także instytucjom finansowym. Jako ekspert współpracuje z administracją rządową i samorządową, organami władzy publicznej oraz organizacjami biznesowymi. Minister Finansów w Gabinetcie Cieni BCC. Jest laureatką wielu nagród, wyróżnień i najwyższych pozycji w rankingach doradców podatkowych. Wyróżniona przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych za wybitne zasługi i wkład w rozwój doradztwa podatkowego w Polsce, a także misję społeczną w propagowaniu wiedzy z zakresu finansów. Autorka dziewięciu książek i ponad dwustu monografii oraz artykułów poświęconych prawu finansowemu, w tym podatkowemu.

Jan Rudowski – sędzia specjalizujący się w prawie podatkowym; absolwent UMK w Toruniu; w latach 1984–1998 pracował w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy, w tym od 1991 r. jako dyrektor tej Izby. Od 1991 r. czynnie uczestniczył w konsultowaniu i pilotażach nowego systemu podatkowego. Od 1998 r. do 2001 r. podsekretarz i sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów. W tym czasie prezydent Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). Od niemal dwudziestu lat sędzia w sądzie administracyjnym, w tym od lutego 2016 r. – Prezes Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, a od czerwca 2016 r. – wiceprezes NSA.



9788382230130 W01P01

ISBN 978-83-8223-013-0



9 788382 230130

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL