

# Patologia harmonizacji prawa podatkowego na przykładzie korekty podatku należnego z tytułu niezapłaconej wierzytelności

## Pathology of tax law harmonisation on the example of an adjustment of tax due for an unpaid debt

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Maciej Flis

Współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

### Streszczenie

Artykuł dotyczy problemu luk powstałych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [1, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”] w wyniku implementacji przepisów wspólnotowych oraz schemat ich wykorzystywania.

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, wyłudzenie zwrotu podatku, prawo podatkowe, przestępstwo podatkowe, wierzytelności.

### Summary

The article presents the problem of gaps in the Polish VAT Act of 11 March 2004 as a result of the implementation of Community regulations and the scheme of their functioning.

**Key words:** VAT, VAT fraud, tax law, tax crime, debts.

Z inicjatywy resortu finansów wprowadzono do polskiego porządku prawnego przepisy o korekcie podatku należnego w przypadku braku zapłaty należności przez kontrahenta. Implementacja przepisów wspólnotowych nie tylko nie wyeliminowała istniejących luk, ale wręcz stworzyła nowe, które mogą wykorzystać przestępcy.

Istotą pierwszej luki był brak przywrócenia opodatkowania danej czynności w przypadku sprzedaży wierzytelności po dokonaniu korekty *in minus* podatku należnego z tytułu braku zapłaty za tę czynność. Obowiązywała jednocześnie zasada, że zapłata należności przez dłużnika po tej korekcie powodowała reaktywację opodatkowania, nie dotyczyło to jednak sprzedaży tej wierzytelności. Dało to możliwość uzyskania korzyści finansowych znacznych rozmiarów dzięki zastosowaniu następującego schematu postępowania:

- 1) podatnik (dostawca lub usługodawca) wystawiał fakturę z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług z pełną świadomością, że nabywca (usługobiorca) nigdy mu nie zapłaci tej należności;
- 2) dostawca (usługodawca) po upływie ustawowego terminu (było to początkowo 180 dni, później 150 dni) korygował *in minus* podatek należny i podstawę opodatkowania;

- 3) dostawca (usługodawca) następnie sprzedawał wykreowaną wierzytelność, co nie rodziło obowiązku reaktywacji opodatkowania;

- 4) nabywca wierzytelności występował o jej zapłatę do nabywcy, który ją grzecznie płacił, przez co unikał korekty *in minus* podatku naliczonego.

Całość powyższych działań była dokładnie zaplanowana i pozornie w pełni legalna, ponadto nikt nie przeszkadzał w tym procederze. Tego typu postępowanie, faktycznie będące łamaniem prawa szkodzącym państwu, a więc i nam wszystkim, eufemistycznie określano mianem „optymalizacji podatkowej”.

Należy podkreślić, że powyższa korekta *in minus* podatku należnego oraz podstawy opodatkowania nie wiązała się z utratą prawa do odliczenia z tytułu tej czynności, co było kolejną luką. Przecież w ten sposób czynność ta stawała się czynnością niepodlegającą opodatkowaniu, a coś takiego powinno znosić prawa podatnika wynikające z podatku od towarów i usług, czyli prawo do odliczenia lub zwrotu. Niestety sprzedawcy stosujący tego typu schemat działania zachowywali prawo do odliczenia lub nawet zwrotów podatku naliczonego związanych z tą czynnością.

Luka związana ze sprzedażą wierzytelności została usunięta z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., niestety drugą pozostawiono. Należy też wspomnieć, że przy podejmowaniu połowicznych działań uszczelniających nie została wyeliminowana trzecia luka, umożliwiająca wyłudzenie zwrotów. Schemat tego działania wygląda następująco:

- 1) podatnik ewidencjonuje faktury zakupu, które mają udokumentować duży podatek naliczony z tytułu zakupu towarów ze stawką 22%, a potem 23%;
- 2) podmiot ten sprzedaje te towary bez ewidencjonowania tego zdarzenia, jednocześnie mistyfikuje tę sprzedaż „fakturą sprzedaży” towarów lub usług ze stawką 5% lub 8%; obowiązującą „legendą” jest to, że powstały one jakoby z przetworzenia zakupionych towarów;
- 3) faktura ze stawką 5% lub 8% jest oczywiście wystawiona na jakąś rzeczywiście istniejącą firmę, która jej oczywiście nie płaci, bo za co?
- 4) po upływie terminu 180, 120, a teraz 90 dni „sprzedawca” definitywnie koryguje *in minus* podatek należny i podstawę opodatkowania z powodu braku zapłaty.

Mimo korekty podatku należnego podmiot nie traci prawa do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego, czyli ujawnia się następna, jeszcze groźniejsza luka w tych przepisach. Jest to kolejny przykład działania bezkarnego i niewymagającego zmywu.

Paleta „wynałazków” mających na celu wyłudzenie zwrotów podatku za pomocą art. 89a i 89b ustawy z dnia 11 mar-

ca 2004 r. jest oczywiście szersza. Jednocześnie należy zauważyć, że zarówno opisane schematy postępowania z wykorzystaniem luki w przepisach, jak i te dotychczas nieopisane są bardzo proste w zastosowaniu. Powoduje to rozterkę natury etycznej, czy kiedy mówi się o tego typu wadach uregulowań, nie pogłębia się ich destrukcyjnego charakteru. Podstawą prawa podatkowego i istnienia państwa jest zaufanie. Utrzymywanie w mocy przepisów umożliwiających łatwe i niewymagające wysiłku oszustwo podatkowe w połączeniu z niską represją lub w tym przypadku jej brakiem może bardzo istotnie to zaufanie nadszarpanąć.

Tytułem podsumowania należy stwierdzić, że zasadne może się okazać napisanie ustawy o podatku od towarów i usług od podstaw, aby wyeliminować możliwość pozostawienia tam jakichkolwiek luk. Jednocześnie proces tworzenia nowych przepisów należałoby objąć bardzo szczerłą kontrolą antylobbingową. Niezależnie od tego, czy dojdzie do spełnienia tego postulatu, pewne jest, że usunięcie opisanych luk spowoduje niezgodność regulacji krajowej z prawem wspólnotowym.

---

#### Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.

Artykuł do redakcji wpłynął: 6.05.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 27.06.2019 r.

Adres autora: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl