



Institut Studiów Podatkowych
ul. Kalańska 8, 04-367 Warszawa

Raport nr 3
na temat przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług
w latach 2007-2015 – przyczyny wynikające z orzecznictwa sądowego
i praktyki administracyjnej

Raport Instytutu Studiów Podatkowych pod redakcją
prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Warszawa, dnia 19 lipca 2018 r.

CZŁONKOWIE ZESPOŁU INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH:

Martyna Betiuk

Aleksandra Garbarczyk

Barbara Głowacka

Maciej Jendraszczyk

Joanna Kiszka

Sebastian Kopacz

Rafał Linka

Alan Lipnicki

Witold Modzelewski

Krzysztof Radzikowski

Wojciech Safian

Agata Strocka

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Kacper Wolak

„[Parlament Europejski] wyraża głębokie ubolewanie, że niektóre banki, doradcy podatkowi, kancelarie prawne i biura rachunkowe, a także inni pośrednicy odegrali zasadniczą i kluczową rolę w przygotowaniu systemów agresywnego planowania podatkowego dla swoich klientów, a z drugiej strony pomagali rządowi krajowemu w opracowywaniu krajowych kodeksów i przepisów podatkowych, co pociąga za sobą poważny konflikt interesów;

(...)

zwraca uwagę na ryzyko konfliktu interesów wynikającego ze świadczenia usług doradztwa prawnego, podatkowego i audytu w ramach tych samych firm audytorskich; podkreśla zatem, jak ważne jest jasne rozdzielenie tych usług,

(...)

zwraca się do Komisji o przeprowadzenie dochodzenia w sprawie powiązań istniejących między środowiskiem akademickim a środowiskiem doradców podatkowych, przynajmniej w odniesieniu do kwestii konfliktu interesów.”

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 6 lipca 2016 r.
w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o
podobnym charakterze lub skutkach (TAXE 2) (2016/2038(INI))

Spis treści

Wykaz skrótów	5
Wprowadzenie	6
1. Przyczyny wyłudzeń wynikające z judykatury krajowej	10
2. Przyczyny wyłudzeń podatku od towarów i usług wynikające z interpretacji przepisów prawa.....	14
3. Wyroki prejudycjalne TSUE dotyczące bezpośrednio polskiego podatku od towarów i usług (2007-2015) i ich potencjalny wpływ na wyłudzenia tego podatku	21
4. Decyzje derogacyjne wydane w latach 2007-2015 dotyczące podatku od towarów i usług i ich potencjalny wpływ na wyłudzenia tego podatku...	35
5. Karnoskarbowe oraz karne skutki wyłudzeń podatku od towarów i usług w latach 2007-2015.	39
Podsumowanie.....	46
Ważniejsze źródła.....	47

Wykaz skrótów

- Raport – niniejszy raport opracowany przez ISP na zlecenie Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1221)
- Dyrektywa 2006/112/WE – rozumie się przez to Dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1)
- KK – Kodeks karny
- KKS – Kodeks karny skarbowy
- UE – Unia Europejska
- WE – Wspólnota Europejska
- MF – Ministerstwo Finansów
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
- SN – Sąd Najwyższy
- NIK – Najwyższa Izba Kontroli
- PKB – Produkt Krajowy Brutto
- Podatek – rozumie się przez to podatek od towarów i usług uregulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r.
- Podatek od wartości dodanej – podatek od wartości dodanej obowiązujący na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego ustawą z dnia 11 marca 2004 roku
- Podatnik VAT – rozumie się przez to czynnego podatnika podatku obowiązane do sporządzania i składania deklaracji VAT-7, mającego miejsce siedziby działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP, w tym podmiot wykonujący wyłącznie czynności niepodlegające opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia usług, oraz osobę prawną niebędącą podatnikiem, zidentyfikowaną dla celów podatku. Podatnikiem VAT jest również Podatnik zwolniony na podstawie art. 113 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- WNT – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- WDT – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- JPK – Jednolity Plik Kontrolny
- ISP – Instytut Studiów Podatkowych

Wprowadzenie

1. Zgodnie ze zleceniem Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 kwietnia 2018 r. (sygn. FPB-0140-282-18), przedmiotem raportu jest **analiza – wynikających z orzecznictwa sądowego i praktyki administracyjnej – przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015**. Niniejszy raport stanowi kontynuację analizy przeprowadzonej w Raporcie nr 1 na temat odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 oraz w Raporcie nr 2 na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015.

Podatek od towarów i usług od dnia 1 maja 2004 r. reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹. Ustawa ta była wielokrotnie nowelizowana; w badanym okresie – ustawami:

- 1) z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. 2007 nr 192 poz. 1382): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2008 r.;
- 2) z dnia 11 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2008 nr 74 poz. 444): weszła w życie z dniem 1 maja 2008 r.;
- 3) z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2008 nr 130 poz. 826): weszła w życie z dniem 5 sierpnia 2008 r.;
- 4) z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2008 nr 209 poz. 1320): weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.²;
- 5) z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 195 poz. 1504): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.³;
- 6) z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 215 poz. 1666): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.⁴;
- 7) z dnia 19 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2010 nr 57 poz. 357): weszła w życie z dniem 24 kwietnia 2010 r.;
- 8) z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2010 nr 226 poz. 1476): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.⁵;
- 9) z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010 nr 247 poz. 1652): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.⁶;
- 10) z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. 2011 nr 64 poz. 332): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.⁷;
- 11) z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2011 nr 134 poz. 780): weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r.⁸;
- 12) z dnia 12 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2012 poz. 1530): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.;

¹ Dz.U.2004.54.535, zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”

² Art. 1 pkt 1 lit. b i lit. c, pkt 3 lit. b, pkt 4 lit. b, pkt 26 lit. a, lit. b w zakresie art. 33b i 33c i lit. c w zakresie art. 33c, pkt 27 w zakresie art. 33b i 33c, pkt 30 w zakresie art. 33b, pkt 34, pkt 41 lit. a tiret pierwsze w zakresie deklaracji importowej i lit. c tiret drugie w zakresie pkt 2b, pkt 42 lit. g w części dotyczącej ust. 6 pkt 2 w zakresie deklaracji importowej, pkt 52 lit. a w zakresie ust. 3-6, pkt 53 lit. a w części dotyczącej ust. 1 w zakresie art. 33b oraz ust. 2 i lit. b, pkt 54 i pkt 59, art. 3 pkt 2-5 art. 4 pkt 2 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.

³ Art. 3 wszedł w życie z dniem 1 grudnia 2009 r., art. 1 pkt 7 w zakresie art. 28g wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

⁴ Art. 1 pkt 2 wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

⁵ Art. 2 wszedł w życie z dniem 30 listopada 2010 r.

⁶ Art. 1 pkt 16 wszedł w życie z 27 grudnia 2010 r. oraz art. 1 pkt 9, pkt 12 i pkt 14 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

⁷ Art. 1 pkt 25 art. 2 i 9 weszły w życie z dniem 1 września 2011 r., art. 1 pkt 33 lit. d wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

⁸ Art. 1 pkt 20, 21 i 28, art. 2 i art. 3 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

- 13) z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 35): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.⁹;
- 14) z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1027): weszła w życie z dniem 1 października 2013 r.¹⁰;
- 15) z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1608): weszła w życie z dniem 31 grudnia 2013 r.;
- 16) z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2014 poz. 312): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r.¹¹;
- 17) z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2014 poz. 1171): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.¹²;
- 18) z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U.2015 poz. 605): weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r.¹³

Raport uwzględnia ewolucję stanu prawnego wynikającego z powyższych nowelizacji.

Do dnia 30 kwietnia 2004 r. podatek od towarów i usług był uregulowany ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁴, którą uchylono z dniem 1 maja 2004 r. Jak wskazano we wcześniejszych ekspertyzach, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. powstała poprzez:

- a) przepisanie przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. (zmiana tylko numeracji);
- b) dopisanie rozwiązań charakterystycznych dla podatku od wartości dodanej w wersji wewnątrzwspólnotowej, które dotyczyły zwłaszcza: obrotów wewnątrzwspólnotowych, miejsca dostawy oraz świadczenia usług, w tym poza terytorium kraju.

Nowy porządek prawny również przyjął nowsze instrumenty zabezpieczające efektywność jego dokumentowania, ewidencjonowania, deklarowania oraz poboru tego podatku w postaci:

- systemu kas rejestrujących, który został wprowadzony w 1994 r., będącego swego czasu unikatowym rozwiązaniem, na którym wzorowały się inne państwa, faktycznie kopiując ten system;
- powszechnej identyfikacji podatników (NIP);
- rozbudowanego systemu fakturowania, który warunkuje prawidłowe funkcjonowanie tego podatku;
- szczegółowych zasad deklarowania tego podatku: obecnie obowiązujące deklaracje podatkowe VAT-7 i VAT- 7 K stosowane są od 1993 r.;
- systemu odrębnej rejestracji podatników (VAT-R).

Powyższe instrumenty ukształtowały się w latach 1993-1995 i nie dostosowano ich do potrzeb nowego podatku od towarów i usług w wersji wspólnotowej, ani nie udoskonalono ich formy.

Jak wskazano we wcześniejszych ekspertyzach, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. już z dniem 1 maja 2004 r. wprowadziła większość wadliwych rozwiązań, które charakteryzują wspólnotową wersję tego podatku, a przede wszystkim:

⁹ Art. 1 pkt 1 lit. b w zakresie art. 2 pkt 31 i 32, pkt 6, pkt 8 lit. b, pkt 9, pkt 16-18, 23-28, 31, pkt 32 lit. b, d-f, pkt 33 lit. e-h, pkt 34 lit. a tiret pierwsze, drugie, piąte, siódme i ósme, lit. b, c i e, pkt 37 lit. a tiret drugie, pkt 38 lit. a tiret pierwsze, trzecie, czwarte i piąte oraz lit. b-l, pkt 39, pkt 40 lit. b i d, pkt 41, 42, pkt 43 lit. a, c i d, pkt 44 lit. b-d, pkt 45, pkt 46 lit. a, pkt 47 lit. a i b, pkt 48-51, pkt 52 lit. a i c, pkt 54-56, pkt 57 lit. b i c, pkt 58 lit. a-c i lit. e, pkt 59, pkt 61-64 i 68 oraz art. 2, art. 3, art. 7, art. 8, art. 11 ust. 1, art. 12 i art. 14 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

¹⁰ Art. 1 pkt 4 w zakresie art. 105b ust. 1-7 i 10 oraz art. 6 ust. 2, weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (dzień ogłoszenia 5 września 2013 r.) art. 1 pkt 7 weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (dzień ogłoszenia 5 września 2013 r.), art. 3-5 weszły w życie z dniem 31 grudnia 2013 r.

¹¹ Art. 1 pkt 7 i 8, art. 4 i art. 6 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

¹² Art. 1 pkt 1 lit. a weszły w życie z dniem 3 września 2014 r. z mocą od dnia 1 stycznia 2014 r.; art. 3 i art. 4 weszły w życie z dniem 1 października 2014 r.

¹³ Art. 1 pkt 3-5, 8, 9, pkt 10 lit. a – w zakresie art. 99 ust. 7 pkt 2 i pkt 18 oraz art. 6 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

¹⁴ Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50, zwana dalej „ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”

- stawkę 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT); co przy braku dostatecznych możliwości weryfikacyjnych zasad dokumentowania tych czynności daje nieograniczone pole do nadużyć;
- faktyczny brak opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) oraz importu usług; podatek należny w tym samym okresie rozliczeniowym równa się podatkowi naliczonemu, co skutkowało oczywistą stratą dochodów budżetowych z tytułu przywozu towarów z innych państw UE i nieograniczonym polem do nadużyć;
- prawo do zwrotu podatku należnego z usług pozornie świadczonych w innych państwach UE i poza jej obszarem, co przy braku dostatecznych możliwości weryfikacji ich faktycznego wykonania stanowiło pole do nadużyć.

Powyższe wady wspólnotowej wersji tego podatku były już sygnalizowane w specjalnej komisji sejmowej pracującej w latach 2003-2004 nad projektem tego podatku, lecz zostały zignorowane. Zarówno ówczesny, jak również Sejm kolejnych kadencji korzystały przy tworzeniu tego podatku z usług eksperckich międzynarodowych firm specjalizujących się również w unikaniu opodatkowania. Jeśli jednak uznać, że nasz kraj wstępując do Unii był niejako skazany na przyjęcie wadliwych prowspólnotowych rozwiązań prawnych, popieranym również przez biznes podatkowy, to należałoby poszukiwać rozwiązań techniczno-prawnych, które ograniczałyby ich szkodliwość. Działań takich nie podjęto, ponieważ nie widziano ówczesnie potrzeby ich wprowadzenia, co skutkowało szybkim powstaniem luki podatkowej.

2. Straty fiskalne w podatku od towarów i usług zostały spowodowane wieloma czynnikami dotyczącymi tworzenia przepisów prawa lub ich interpretacji (administracyjnej i sądowej) oraz zaniechań władzy. Wszelkie działania podejmowane w tych latach, które miały na celu ograniczenie wyłudzeń, nie zmniejszyły tzw. luki w dochodach budżetowych z tego podatku.

Chociaż straty w dochodach budżetowych z podatku od towarów i usług (niezapłacony podatek, bezzasadny zwrot podatku) mogą być szacowane różnymi metodami, wszystkie szacunki potwierdzają tezę, że w latach 2007-2015 utracono bezpowrotnie istotną część tych dochodów, zaś ucieczka od tego podatku i wyłudzenie zwrotów były w tym okresie najbardziej opłacalną działalnością przestępczą, o wyższej rentowności niż inne oszustwa. **Fakt wystąpienia bardzo wysokich i w dodatku zwiększających się w latach 2007-2015 strat w dochodach z podatku od towarów i usług, w tym mierzonych przy pomocy luki podatkowej, jest bezsporny.**

3. Gdy od dziesięciu lat Polska traci rok w rok, w zgodnej ocenie, nawet kilkadziesiąt miliardów złotych dlatego, że mamy patologiczny podatek, trzeba odpowiedzieć na pytanie: **jakie są przyczyny powstania tak kosztownej dla naszego kraju wersji podatku od wartości dodanej, w tym współczesnego, polskiego podatku od towarów i usług.** Odpowiedź na fundamentalne pytanie dla niniejszego raportu wykracza poza zakres wąsko rozumianej problematyki podatkowej. Jest to pytanie o sposób funkcjonowania państwa, które:

- 1) tworzyło prawo podatkowe w sposób sprzeczny z interesem publicznym, afirmując zwłaszcza inwestycje legislacyjne, w tym prawie podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania lub uzyskiwaniem nienależnych zwrotów (lobbying, interesariusze, klientelizm),
- 2) stosowało się oraz interpretuje przepisy prawa podatkowego w interesie podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania lub wyłudzeniem zwrotów tego podatku, jednocześnie lekceważąc lub wprost nie stosując przepisów prawa ustanowionego przez ustawodawcę, które chronią interes publiczny, afirmując ich interpretację *contra legem*, sprzyjając ucieczce od podatków lub otrzymywaniu w istocie nienależnych zwrotów,
- 3) prawdopodobnie wykorzystywało ten podatek do nieuczciwej walki w celu eliminacji konkurencji (przykładowo, gdy przedsiębiorca będący podatnikiem tego podatku zagroził mającym związek z władzą konkurentom, pojawiali się w niej kontrolerzy, którzy wykrywali prawdziwe lub wyimaginowane oszustwa podatkowe): problem ten był wielokrotnie przedmiotem zainteresowania dziennikarzy śledczych oraz publicystów, lecz nie został zbadany w piśmiennictwie *stricte* naukowym.

Trzeba również wskazać na „środowisko ekonomiczne”, w którym funkcjonuje wspólnotowa wersja podatku od towarów i usług, zresztą jednocześnie je tworząc. Ma ono wiele negatywnych cech:

- po pierwsze, powstała i generuje wielkie zyski **„równoległa gospodarka”**, formalnie udokumentowana i zaewidencjonowana, której opłacalność gwarantują patologie tego podatku; gdyby ich nie było, nie powstałby ów sektor gospodarki,
- po drugie, istnieje całkowicie **fikcyjna gospodarka**, również w pełni udokumentowana i ewidencjonowana, gdzie nie ma jakiegokolwiek realnej działalności (czysta fikcja), która finansowana jest z nienależnych zwrotów tego podatku; to jest zorganizowana przestępczość (żadni tam „podatnicy”), którzy tworzą największą mafię świata,
- po trzecie, uczciwe interesy, czyli realnie istniejące firmy, **przegrywają z konkurencją tworzoną przez „równoległą gospodarkę”**, bo oferuje ona towary i usługi z rabatami, które są finansowane z niezapłaconego podatku lub z nienależnie uzyskanych zwrotów,
- po czwarte, **ludzie, którzy zarabiają dzięki patologiom tego podatku, mają wielkie wpływy i robią wiele dla zatarcia różnicy między swoim „biznesem” a rzeczywistą gospodarką**: ich celem jest to, aby każdy przedsiębiorca był choć trochę „umoczony” w oszustwa.

4. Przyczyny głębokiej patologizacji podatku od towarów i usług w badanym okresie należy podzielić na pięć grup:

- a) **przyczyny wynikające z treści przepisów prawa**, które umożliwiają lub ułatwiają ucieczkę od podatku lub uzyskanie nienależnych zwrotów,
- b) **przyczyny wynikające z judykatury krajowej i wspólnotowej**, kształtującej stosowanie oraz interpretację przepisów w sposób sprzyjający lub umożliwiający ucieczkę od podatku lub uzyskanie nienależnych zwrotów,
- c) **przyczyny wynikające z działalności interpretacyjnej ministra właściwego do spraw finansów publicznych i podległych mu organów**, sprzyjające lub ułatwiające powyższe działania,
- d) **przyczyny wynikające z upowszechnienia w Polsce oszukańczych metod ucieczki od podatków lub wyłudzenia zwrotów przez podmioty specjalizujące się w unikaniu opodatkowania**, w tym przez biznes podatkowy (optymalizacyjny), który wypróbował je w innych państwach członkowskich, a w Polsce korzystał z przyzwolenia władzy publicznej nie reagującej na te patologie.

5. Raport analizuje przyczyny wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 w zakresie przyczyn wynikających z orzecznictwa sądowego i praktyki administracyjnej.

Analizą nie objęto skutków fiskalnych:

- zmian zakresu przedmiotowych zwolnień przedmiotowych (problem ten wymaga jednak dalszych badań, gdyż istotna część wprowadzonych w tym czasie zwolnień miała niejawnie lub zupełnie niezrozumiałe motywy);
- wydanych indywidualnych interpretacji urzędowych ze względu na liczbę wydanych w tym okresie aktów interpretacyjnych (ponad 115 tys.);
- wyroków sądów administracyjnych, również ze względu na liczbę wydanych wyroków dotyczących tego podatku;
- indywidualnych decyzji dotyczących umorzeń tego podatku ze względu na niedostępność tych dokumentów.

1. Przyczyny wyłudzeń wynikające z judykatury krajowej

1. Prawotwórcza rola judykatury

Na patologię podatku od towarów i usług ma również wpływ judykatura podatkowa. Istotą stosowania materialnego prawa podatkowego jest zasada bezpośredniości, bo to podatnicy (płatnicy) stosują bezpośrednio przepisy i nie mogą czekać na „ugruntowanie” poglądów sądowych czy urzędowych na ich temat¹⁵. W analizowanym okresie pojawiło się jednak pojęcie „prawotwórczych wyroków”, które były i są jedną z przyczyn destrukcji tego podatku.

Efektywność fiskalna podatku od towarów i usług opiera się na dwóch filarach:

- 1) stanowieniu prawa,
- 2) wykładni prawa i stosowaniu prawa.

W zakresie wykładni prawa oraz jego stosowania należy wskazać, że – jak wynika z istoty stosunku podatkowoprawnego – dokonywana jest przez dwie kategorie podmiotów: organy podatkowe oraz podatników. Proces wykładni prawa podatkowego oraz jego stosowania może podlegać jurysdykcji sądów administracyjnych, które – oprócz wyroków w indywidualnych sprawach – mogą podejmować także uchwały. Uchwały te są wiążące – bezpośrednio (przede wszystkim uchwały konkretne wiążą pytający skład orzekający WSA, z uwagi na art. 187 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo postępowania przed sądami administracyjnymi) lub pośrednio – dla innych sądów administracyjnych. Zatem uchwały NSA silnie oddziałują na proces wykładni i stosowania prawa przez sądy administracyjne, ale także przez organy podatkowe i – przede wszystkim – podatników.

Dotychczasowy dorobek orzecznictwa podatkowego na temat tego podatku pozwala na sformułowanie kilku uogólnień. **Po pierwsze**, do najistotniejszych cech tej judykatury, zgodnie wypuklanych przez większość pełnomocników, należą: tzw. **wyroki prawotwórcze, które zaprzeczają istocie sądownictwa administracyjnego: powinno ono stosować prawo, a nie je wymyślać. Po drugie, koncentracja istotnej części orzecznictwa (zwłaszcza drugiej instancji) na sprawach proceduralnych**, a przecież z punktu widzenia podatnika oraz interesu publicznego najważniejsze znaczenie ma legalizm decyzji (wyroków) przede wszystkim w świetle materialnego prawa podatkowego części szczegółowej, która jest najtrudniejszą częścią prawa w ogóle. **Po trzecie, niepewność co do treści materialnego prawa podatkowego skutkująca tym, że sądy z zasady afirmują najbardziej dziwaczne poglądy prawne organów podatkowych, nawet gdy nie mają one wiele wspólnego z treścią stosowanych (jakoby) przepisów. Po czwarte, brak szacunku dla poglądów prawnych obywatela, oczywiście mieszczących się w granicach prawidłowej wykładni prawa (ponoć podatnik nawet „nie stosuje prawa”): orzekanie następuje z reguły na podstawie... innych wyroków, a nie podstawie przepisów prawa, znane są zaskakujące wolty poglądów prawnych oraz brak umiejętności wycofania się z błędów interpretacyjnych, rygoryzm w przypadkach drugorzędnych i zaskakująca „elastyczność”, gdy spór dotyczy wielomilionowych interesów autorstwa zagranicznego biznesu podatkowego. Po piąte, selektywność w postępowaniu się zasadami ogólnymi prawa podatkowego**, przez co wyroki te spotykają się z krytyczną, często negatywną oceną uczciwych obywateli jako „wyjątkowo niesprawiedliwe” (podatnicy wciąż szukają w sądach administracyjnych bardziej sprawiedliwości niż prawa).

Najważniejszą, historyczną wręcz porażką tego orzecznictwa jest pogłębienie stanu niepewności prawa podatkowego. Wyroki są nieprzewidywalne lub nieobliczalne.

W latach 2007-2015 NSA podjął 19 uchwał dotyczących podatku od towarów i usług. Pięć z nich można uznać za szkodliwe z perspektywy efektywności fiskalnej podatku od towarów i usług, lub umożliwiły

¹⁵ Kiedyś profesorowie prawa finansowego uczyli, że władza wykonawcza i sądownicza musi przede wszystkim szanować poglądy prawne obywatela jako podatnika jeżeli są formułowane w dobrej wierze, krytykując występującą w doktrynie cywilistycznej tezę, że (jakoby) „nietrafny”, bo niepodzielany przez rządzących pogląd, ale mieszczący się w granicach prawidłowej wykładni przepisów prawa, jest tożsamy z bezprawnością działania. Wszędzie, ale nie w prawie podatkowym: tu wszyscy wobec prawa są równi, nie ma „lepszych” lub „gorszych” poglądów, nikt – poza prawodawcą – nie tworzy prawa.

unikanie zapłaty tego podatku lub uzyskanie nienależnych zwrotów. Uchwały te zostały przedstawione poniżej.

2. Dokumentowanie WDT (uchwała NSA z dnia 20 marca 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10)

W przedmiotowej uchwale NSA opowiedział się za otwartym katalogiem dowodów, dokumentujących spełnienie przesłanek dla zastosowania 0% stawki podatku od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Zdaniem Sądu „(...) z uwzględnieniem kompleksowej wykładni art. 42 ust. 1, 3 i 11 p.t.u., na którą składają się wykładnie: gramatyczna, systemowa oraz prowsólnotowa, na przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne należy odpowiedzieć, że w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczające jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.”

W konsekwencji zorganizowanym podmiotom zajmującym się wyłudzeniem zwrotów tego podatku w związku z fikcyjnymi dostawami wewnątrzwspólnotowymi **łatwiej było pozorować wywóz towarów do innych krajów UE**, co mogło mieć i prawdopodobnie miało wpływ na rozwój przestępstw karuzelowych w tym podatku.

3. Wadliwe zdefiniowanie proporcji wynikającej z art. 90 ust. 1-3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt I FPS 9/10)

W przedmiotowej uchwale NSA uznał, że w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy. Zdaniem NSA wpływ na ustalenie proporcji mogą mieć tylko czynności podlegające opodatkowaniu tym podatkiem, tj. efektywnie opodatkowane oraz zwolnione. Zdaniem NSA „(...) w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności) podatnik nie stosuje odliczenia częściowego według proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 p.t.u., lecz odliczenie pełne. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi bowiem do sumy wartości obrotów ustalanych na potrzeby liczenia proporcji sprzedaży. W przypadku gdy podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję sprzedaży do celów odliczenia, to wyniesie ona 100%).”

W latach 2004 – 2011 w doktrynie panowała pełna zgodność, iż **czynności niepodlegające opodatkowaniu muszą być uwzględniane przy wyliczeniu proporcji w szacunkowych wartościach, gdyż wynika to z treści obowiązujących przepisów**. Zatem wydanie powyższej uchwały wprowadziło w osłupienie znawców tego podatku, którzy nie znali **przyczyny nagłej zmiany poglądu**. Należy stwierdzić, że uchwała ta jest sprzeczna z celem i treścią norm prawnych zawartych w art. 86 i 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a merytorycznie jest wręcz bezsensowna. Jest jednak wyjątkowo przydatna dla optymalizacji podatkowej, zwłaszcza w sektorze finansowym.

Wskutek tej uchwały proporcje dotyczące prawa do odliczenia zostały sztucznie zawyżone, ponieważ nie uwzględniały czynności niepodlegających opodatkowaniu, powodując zmniejszenie dochodów budżetowych lub uzyskanie większych zwrotów. W przypadku bowiem podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi, których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności, podatnik, zgodnie

z przedmiotową uchwałą, nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji, lecz **korzysta z pełnego odliczenia**.

Na podstawie tejże uchwały **podatnicy, składając korekty deklaracji za pięć lat wstecz, domagali się zwrotu nadpłat. W efekcie obowiązek zwrócenia tychże nienależnych nadpłat spowodował zmniejszenie bieżących dochodów budżetowych**. Również w składanych na bieżąco deklaracjach podatnicy zaczęli wykazywać wyższe kwoty podatku naliczonego, co miało negatywny wpływ na dochody budżetowe. Należy sprawdzić ile zwrócono z tego tytułu nadpłat i zwrotów.

4. Gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług (uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13)

Ustawodawca w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadził definicję podatnika podatku od towarów i usług. Jednostki budżetowe (państwowe i samorządowe) oraz zakłady budżetowe jednostek samorządu terytorialnego prowadzące działalność gospodarczą bez względu na jej cel lub rezultat, były bezspornie uznawane za podatników tego podatku. I znów następuje radykalna zmiana poglądów, przecząc utrwalonej linii orzeczniczej w uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. I FPS 1/13) NSA uznał, wbrew treści przepisów prawa, że jednostki budżetowe (tylko samorządowe) nie są podatnikami tego podatku, co uruchomiło lawinę: na podstawie tej uchwały biznes podatkowy zaczął oferować usługę odzyskiwania VAT-u przez centralizację rozliczeń na szczeblu jednostki samorządu terytorialnego.

W uchwale tej NSA stwierdził, że gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług, mimo że podmioty te były (i są) podatnikami tego podatku w świetle przepisów ustawy i judykatury. Zdaniem NSA jedynym podmiotem, na którym ciążyą prawa i obowiązki w podatku od towarów i usług są gminy (miasta) z tytułu również tych czynności, które były oraz będą wykonywane bezpośrednio przez jednostki budżetowe. Gminne jednostki budżetowe (jakoby) nie cechują się należytyym stopniem samodzielności, tj. nie wykonują działalności gospodarczej w sposób samodzielny, na własny rachunek i własną odpowiedzialność, co – w opinii NSA – należy uznać za przesłanki bycia podatnikiem. Pogląd ten jest wręcz absurdalny, bo zdaniem NSA państwowe jednostki budżetowe są jednak podatnikami, mimo że są tak samo niesamodzielne. W konsekwencji NSA podjął uchwałę, zgodnie z którą *„W świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.”*

Nie sposób zrozumieć genezę tak zasadniczych zmian poglądów prawnych, w dodatku sprzecznych z treścią przepisów prawa. Przecież skutek tej uchwały gminy zaczęły występować z wnioskami o zwrot nadpłaty. Kwoty zwrotów z tego tytułu wynosiły na przestrzeni ostatnich lat kilka miliardów złotych. W latach 2013-2015 saldo zwrotów i wpłat przez te jednostki przekroczyło 3 mld zł. Uchwała ta dotyczyła gminy Wrocław obsługiwanej przez zagraniczny biznes podatkowy. Należy sprawdzić, czy było to również w jego interesie.

5. Usługi kompleksowe (uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 2/13)

W niniejszej uchwale NSA wyraził pogląd, zgodnie z którym w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stanowi usługę modernizacji opodatkowaną stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W konsekwencji znaczna część prac związanych z wyposażeniem mieszkań lub biur zaczęła korzystać z obniżonej stawki podatku. Na kanwie tej uchwały doszło również do licznych rozstrzygnięć związanych z zagadnieniem „kompleksowości świadczeń”, gdzie jako świadczenie wiodące uznawano świadczenie opodatkowane 8% stawką podatku, a następnie świadczenia opodatkowane nominalnie 23% staw-

ką podatku uznawano za świadczenia wspomagające i niezbędne, które również opodatkowywano stawką 8%¹⁶.

6. Odliczenie podatku z tytułu wydatków związanych z realizacją inwestycji przekazanej gminnemu zakładowi budżetowemu (uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15)

W uchwale tej NSA stwierdził, że w świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego, który realizuje powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Zdaniem NSA „(...) o braku wystarczającej samodzielności zakładu budżetowego w rozważanym kontekście świadczy jego istota. Należy bowiem uwzględnić, że samorządowy zakład budżetowy jest powoływany do wykonywania zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w przedmiocie gospodarki komunalnej, działając w tym zakresie w jej imieniu, jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, opierająca się na oddanym w trwałą zarząd majątku gminy, co oznacza, że majątek ten pozostaje w dalszym ciągu własnością tej jednostki i jest wykorzystywany do realizacji jej ustawowych zadań – jedynie ze względów pragmatycznych – za pośrednictwem tegoż zakładu.

Dla porównania należy wskazać na odmienną od zakładów budżetowych formę realizacji zadań samorządowych przez kapitałowe spółki komunalne. Odrębna osobowość prawna kapitałowych spółek komunalnych oznacza możliwość m.in. samodzielnego zadłużania się, np. na realizację przedsięwzięć inwestycyjnych. Takiej możliwości nie mają samorządowe zakłady budżetowe. Samodzielność komunalnych spółek kapitałowych zwłaszcza pod względem finansowym, a w szczególności pod względem zadłużania się na realizację inwestycji, odróżnia te podmioty od zakładów budżetowych właśnie w kwestii ich samodzielności.” W konsekwencji NSA stwierdził, że „(...) w każdej sytuacji, tj. zarówno w stosunkach między zakładem budżetowym a gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi, podatnikiem pozostaje tylko gmina.”

Pogląd ten był nie tylko sprzeczny z tymi przepisami i dotychczasowym stanowiskiem judykatury, lecz również z uchwałą NSA z dnia 24 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 1/13), gdzie stwierdzono, że zakłady budżetowe są podatnikami tego podatku, bo są wystarczająco samodzielne. Pokłosiem tej uchwały jest **wzrost kwot podatku naliczonego gmin**, co przekładało się na generowane przez nie zwroty podatku. Zapadł również wyrok TSUE, który jednak niczego nie rozstrzygał w sensie prawnym, bo pytanie prejudycjalne sugerowało odpowiedź: NSA w pytaniu stwierdził, że samorządowe jednostki budżetowe nie są „samodzielne” (atrybut podmiotowości), pytając czy są podatnikami. Odpowiedź TSUE była więc z góry znana.

Na skutek orzecznictwa TSUE oraz NSA polski ustawodawca wprowadził – ustawą z dnia 5 września 2016 r.¹⁷ – obowiązek centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego. Skoro samorządowe jednostki organizacyjne nie są (jakoby) odrębnymi podatnikami podatku od towarów i usług, podatnikiem jest natomiast dana jednostka samorządu terytorialnego (JST), to należy przymusowo rozliczać ten podatek na szczeblu województw, powiatów i gmin (miast). Samorządowe podmioty (jednostki i zakłady budżetowe) zostały utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego (np. gminę), wykonują jej zadania, zarządzają jej majątkiem – dlatego nie są, zgodnie z powyższymi uchwałami NSA, podmiotami samodzielnymi a zadania przez nie wykonywane, będące w istocie realizacją zadań wła-

¹⁶ Należy nadmienić, że zdanie odrębne zgłosił sędzia Adam Bącał, który wskazał, że Jego zdaniem „W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe, polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów meblowych z materiałów wykonawcy w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, stanowi dostawę towarów opodatkowaną stawką podstawową podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).”

¹⁷ Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2016 r. poz. 1454 ze zm.

nych jednostki samorządu terytorialnego, nie powinny podlegać opodatkowaniu w relacji: JST – samorządowa jednostka organizacyjna.

Przyjęte rozwiązanie przekłada się na prawo gminy do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały przekazane do gminnego zakładu budżetowego, który realizuje powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Zabieg ten możliwy jest do przeprowadzenia także wstecz.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 5 września 2016 r. jednostka samorządu terytorialnego od dnia podjęcia wspólnego rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi **może dokonać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nią rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi na zasadach przewidzianych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., Ordynacji podatkowej oraz ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o KAS.**

Powyższe oznacza, że jednostka samorządu terytorialnego **miała możliwość korygowania rozliczeń podatku od towarów i usług z uwzględnieniem wydatków jednostek organizacyjnych za lata poprzednie, przy czym z ograniczeniem do 5 lat licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (art. 86 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.)**. Równolegle, zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 5 września 2016 r., jednostka samorządu terytorialnego wstępowała w prawa i obowiązki swojej jednostki organizacyjnej (nie jest ona już samodzielny podatkodawcą na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) zyskując tym samym możliwość skorzystania z prawa do odliczenia względem wydatków, które jako poniesione przez jednostkę organizacyjną nie podlegały odliczeniu. Dzieje się tak na skutek zmiany kwalifikacji danego wydatku oraz podmiotu uprawnionego do skorzystania z prawa do odliczenia. Jednostka samorządu terytorialnego musi w tym celu dokonać odpowiedniej korekty swoich rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług. Negatywny skutek tej uchwały na wielkość dochodów budżetowych jest oczywisty i należy sprawdzić, ile stracił budżet państwa z tego tytułu w latach 2015-2017.

7. Konkluzje

Podsumowując należy wskazać, że **powyższe uchwały NSA miały negatywny wpływ na efektywność fiskalną w podatku od towarów i usług. Pośrednio i bezpośrednio przyczyniły się do obniżenia wysokości dochodów budżetowych z tego podatku oraz wypłaty bezzasadnych zwrotów tego podatku. Należy sprawdzić, ile wypłacono tych zwrotów w latach 2013-2015, a ile w latach następnych i dlaczego dane te nie były dotychczas podawane do publicznej wiadomości. Rząd mógł podjąć działania mające na celu zmianę poglądów wyrażonych w tych uchwałach (skierowanie do rozpatrzenia przez pełny skład Izby Finansowej NSA). Z niezrozumiałych względów zaniechano tych działań.**

2. Przyczyny wyłudzeń podatku od towarów i usług wynikające z interpretacji przepisów prawa

W związku z tym, że większość wydanych w latach 2007-2015 przez właściwe organy interpretacji przepisów prawa dotyczy podatku od towarów i usług należy również zanalizować ich znaczenie dla efektywności fiskalnej tego podatku. Zgodnie z wielowiekową tradycją wiedzy o prawie, należy rozróżnić:

- 1) bezpośrednie odczytanie treści przepisu, która treść jest jasna, nie budząca wątpliwości i nie wymagająca interpretacji (*clara non interpretanda*) – tu nie mamy do czynienia z „interpretacją” przepisów prawa,
- 2) ustalenie normatywnej treści przepisu, która może być różnie rozumiana ze względu na rozbieżność poglądów na ten temat: w tym przypadku mamy do czynienia z ustaleniem treści przepisu w wyniku jego interpretacji, choć wynik tej czynności nie musi być jeden: może być wiele wariantów treściowych owej czynności (pluralizm poglądów interpretacyjnych),
- 3) określenie zasady ogólnej wynikającej z treści aktu prawotwórczego, a zwłaszcza ustawy wprowadzającej określony podatek, wynikającej z ogółu przepisów tego aktu (*maxima legis*); jest to

czynność będąca czymś więcej niż „interpretacją” konkretnego przepisu – choć mieści się jeszcze w szerokich granicach tego pojęcia,

- 4) określenie zasady ogólnej wynikającej z całości prawodawstwa podatkowego, jego zasad ogólnych, wynikających z treści poszczególnych aktów prawotwórczych, interpretacji przepisów, judykatury i nauki prawa (*maxima iuris*) – jest to czynność daleko wykraczająca poza „interpretację” konkretnych przepisów, lecz nie może prowadzić do sprzecznych wniosków z ich treści.

Polski ustawodawca wprowadził pojęcie „interpretacji przepisów prawa podatkowego” w Ordynacji podatkowej, przy czym nie definiuje, co przez to rozumieć, dzieląc jednocześnie wydawane przez siebie akty interpretacyjne na „ogólne” i „indywidualne”, co ze swej istoty jest sprzeczne z istotą czynności interpretacyjnych władzy wykonawczej: każdy publiczny akt władzy wykonawczej, w którym interpretuje się przepisy prawa, ma mieć z istoty charakter „ogólny”, niezależnie od tego, czy jest wydany na wniosek w związku z określonym indywidualnie stanem faktycznym czy też nie. Obiektywnie rzecz biorąc nie istnieje jakkolwiek „interpretacja indywidualna” władzy wykonawczej, względnie jej wydanie jest bezsprzecznie niekonstytucyjne, gdyż organy władzy nie mogą indywidualizować rozumienia treści przepisu od strony podmiotowej (zasada równości wobec prawa i legalizmu działania organów państwa). W przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego zamieszczono nakaz „uwzględniania” przez organ wydający interpretacje ogólne orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i TSUE. Co należy przez to rozumieć? Przecież akty interpretacyjne wydane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (obecnie Dyrektora Krajowej Informacji Podatkowej), poprzedzają z istoty wydanie jakiegokolwiek orzecznictwa krajowego na temat danego przepisu, a wyroki dotyczące innych lub uchylonych już przepisów nie mogą mieć istotnego prawnie charakteru. Co najwyżej może to dotyczyć wyroków TSUE, ale pod warunkiem, że uznajemy ich pierwszeństwo w stosunku do prawa krajowego.

Istniejąca już od ponad dziesięciu lat działalność ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w formie tzw. interpretacji indywidualnych często nie ma wiele wspólnego z interpretacją przepisów. Wyrażane są w tym trybie urzędowe poglądy, przy czym nie jest istotne, czy są one zgodne, czy też sprzeczne z tezą przepisu prawa. W całym badanym okresie ukształtował się absurdalny stan, w którym **brak posiadania i posługiwania się indywidualną interpretacją urzędową jest swoistym domniemaniem bezprawności działania podatnika**. Wnioskodawca wyraża jakiś pogląd prawny, często niemający nawet związku z treścią interpretowanego (jakoby) przepisu, a właściwy organ albo zgadza się z tymi „poglądami”, albo nie i wyraża swój pogląd, który też nie musi mieć nic wspólnego z treścią przepisu. Należy przecież zdecydowanie odróżnić „interpretację przepisów” od wyrażania poglądów prawnych, które nie muszą mieć nic wspólnego z ich treścią. Poglądy prawne *de lege lata* mogą oczywiście wchodzić w zakres pojęcia interpretacji przepisów podatkowych, ale nie muszą: mogą dotyczyć treści orzecznictwa a nawet interpretacji urzędowych jako takich. Gdy dotyczą konkretnych przepisów, a ich treść jest opowiedzeniem się za jedną z możliwych interpretacji ich treści, wówczas pogląd prawny może być „trafny” lub „nietrafny” – w zależności od zajmowanego przez autorów stanowiska, ale zachowanie zgodne z „nietrafnym” poglądem nie ma nic wspólnego z bezprawnością jego działania. I tu dochodzimy do istoty działalności interpretacyjnej zarówno władzy wykonawczej, jak i podmiotów prawa podatkowego (podatników, płatników, inkasentów sukcesorów prawnopodatkowych itp.): **każdy obywatel ma podmiotowe prawo do interpretacji przepisów prawa podatkowego, tam gdzie jest to konieczne, gdy należy to do istoty praw obywatelskich**: obywatel ma prawo mieć swoje poglądy prawne, również o charakterze interpretacyjnym. Również władza wykonawcza a także sądownicza może mieć poglądy prawne, **ale nie może narzucać ich, gdy sformułowany w dobrej wierze pogląd prawny obywatela mieści się w granicach dopuszczalnej interpretacji przepisów prawa**.

Jest jeszcze druga, znacznie groźniejsza rola urzędowych interpretacji prawa podatkowego: powstają one również oraz są wykorzystywane w złej wierze. Licząc na błąd lub nieuwagę organu zadaje się mu pytania mające zalegalizować jakiś „wehikuł optymalizacyjny”. Najczęściej dzieli się ów problem na odrębne

wnioski, które – dla odwrócenia uwagi – zadają niezależne podmioty. Gdy uzyska się pozytywne odpowiedzi, ktoś inny składa je w jedną całość i zadaje nowe pytanie po to, aby uzyskać pełną ochronę. Potem można przerobić ją na pieniądze i to wielkie. Są nawet firmy, które specjalizują się w tworzeniu „spółek optymalizacyjnych”, które posiadają tego rodzaju interpretacje: oferuje się ten podmiot na sprzedaż za dobre pieniądze, bo przywilej ma feudalny, bo podmiotowy charakter.

Zbadanie wszystkich przypadków wydania interpretacji indywidualnych przekracza ramy niniejszego raportu. W latach 2007-2015 wydano ich ponad 115 tys. (zob. tabela poniżej), co pogłębiło i utrwaliło panujący w tym podatku chaos interpretacyjny. W dalszych częściach raportu **omówiono wyłącznie ważniejsze interpretacje ogólne wydane przez Ministra Finansów, które mogły mieć negatywny wpływ na efektywność fiskalną tego podatku.**

Tabela 1. Liczba wydanych w latach 2007-2015 interpretacji indywidualnych z zakresu podatku od towarów i usług.

Rok	Wydane interpretacje indywidualne
2007	2 294
2008	11 064
2009	12 201
2010	12 978
2011	17 022
2012	16 362
2013	16 709
2014	15 674
2015	12 757

Na 82 interpretacje ogólne wydane w latach 2007-2015 aż 31 dotyczyło podatku od towarów i usług, z czego co najmniej 5 z nich (16,13%) należy uznać za działające na niekorzyść interesu publicznego.

Poniżej przedstawiono najważniejsze interpretacje ogólne podjęte w latach 2007-2015, które przyczyniły się do obniżenia efektywności systemu podatku od towarów i usług.

1. Brak wymogu kaucji gwarancyjnej dla „nowych” podatników VAT-UE występujących o zwrot – interpretacja ogólna z dnia 4 września 2008 r. (PT5/033/12/JBN/08/1081)

W interpretacji ogólnej z dnia 4 września 2008 r. (PT5/033/12/JBN/08/1081) stwierdzono, że nowozarejestrowani podatnicy VAT UE nie muszą wpłacać kaucji gwarancyjnej, aby otrzymać zwrot nadpłaty podatku. Jak stwierdził organ: „(...) zwrotu różnicy podatku podatnikom zarejestrowanym jako podatnicy VAT UE rozpoczynającym wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz podatnikom, którzy rozpoczęli wykonywanie takich czynności w okresie krótszym niż 12 miesięcy należy dokonywać na ogólnych zasadach określonych w art. 87 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, bez konieczności złożenia przez podatnika kaucji, o której mowa w art. 97 ust. 7 tej ustawy”. Jak wskazano w tej interpretacji, uzasadnieniem powyższego stanowiska jest wyrok TSUE z dnia 10 lipca 2008 r. (C-25/07) oraz w konsekwencji uniknięcie kosztów postępowania sądowo-administracyjnego. Konsekwencją powyższego było uchylene z dniem 1 grudnia 2008 r. przepisu art. 97 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Należy zaznaczyć, że kaucja od nowopowstałych podmiotów była racjonalnym zabezpieczeniem przed rejestrowaniem fikcyjnych podatników, których tworzono tylko w celu wyłudzeń zwrotu podatku, zatem uznanie jakoby takie zabezpieczenie jest niezgodne z prawem unijnym i uchylene przedmiotowego przepisu doprowadziło do śmielszych działań oszustów w zakresie wyłudzeń.

2. Szeroka definicja „świadczeń kompleksowych” – interpretacja ogólna z dnia 31 marca 2014 r. (PT10/033/5/133/WLI/14/RD30577) oraz interpretacja ogólna z dnia 26 czerwca 2013 r. (PT3/033/1/101/AEW/13/63224)

Minister Finansów poprzez interpretacje ogólne przyczynił się również do powstania trendu mającego na celu łatwiejsze stosowanie obniżonych stawek podatku od towarów i usług do tzw. „świadczeń komplek-

sowych”. O ile pierwsze interpretacje ogólne w tym zakresie mogły zniechęcać do próby tworzenia sztucznych twórców, o tyle interpretacja ogólna z 2014 r. również dała pole do działania oszustom, którzy znaleźli w stanowisku Ministra Finansów furtkę do podejmowania korzystnych dla siebie działań kosztem budżetu państwa.

Interpretacja ogólna z dnia 30 marca 2012 r. (PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279) dotyczyła kwestii opodatkowania dostawy sprzętu medycznego łącznie z pracami mającymi na celu dostosowanie pomieszczeń do użytkowania tychże urządzeń. W tym przypadku Minister Finansów wskazał, że tego typu połączenie nie może zostać uznane za świadczenie kompleksowe. Jak wskazał organ: *„W świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE każde świadczenie powinno być, co do zasady, uznawane za odrębne i niezależne (vide: wyrok TS UE w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd, pkt 21-24 i przywołane tam orzecznictwo). Jednakże transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Ponadto, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości UE jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy, albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielanie miałoby charakter sztuczny (vide: wyrok TS UE w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, pkt 17). W kontekście tego wyroku za świadczenia odrębne należy uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz nabywcy, które mogą być rozdzielone w sposób obiektywnie uzasadniony, nawet jeśli są w pewien sposób powiązane (...).*

Nie ma przy tym znaczenia, że subiektywnie strony traktują poszczególne czynności jako świadczenie złożone, gdyż wnioski, co do kwalifikacji danych zdarzeń gospodarczych jako świadczenia złożonego, nie mogą być pozbawione waloru obiektywnego. Zakres i sposób opodatkowania świadczenia w systemie VAT nie może być bowiem zależny jedynie od woli stron transakcji. Dokonanie obiektywnej oceny kwalifikacji świadczenia, jak już zaznaczono, należy dokonywać na podstawie wszystkich okoliczności towarzyszących tym świadczeniom.

Reasumując, niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu 8% stawką podatku – na podstawie art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do tej ustawy, natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowy, rozbudowy itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku od towarów i usług, tj. obecnie w wysokości 23%.

Należy zauważyć przy tym, że zasadność stanowiska, iż dostawa sprzętu medycznego i prac przystosowujących pomieszczenia stanowią w ww. okolicznościach dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane potwierdza orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym wyroki z dnia 1 i 28 czerwca 2011 r. sygn. I FSK 869/10 oraz I FSK 958/10.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zbyt daleko idącą tezą byłoby uznanie, że „pod pojęciem montażu urządzenia medycznego należy rozumieć także wykonanie infrastruktury budowlanej pomieszczenia, w którym następnie zamontowany zostanie dany sprzęt. Tak szerokie postrzeganie złożoności świadczeń przesunąłoby granicę ich rozpoznania w sposób, który prowadziłby do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT przez akceptowanie rozwiązań czyniących ten system nieprzejrzystym i pozostawiającym podatnika w niepewności, co do przyjętego sposobu rozliczenia danej dostawy lub świadczonych usług” (por. ww. wyrok z dnia 1 czerwca 2011 r.).

Ponadto w ww. wyroku z dnia 28 czerwca 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „kierując się wskazówkami wynikającymi z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości należy za wyrokiem

z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10 powtórzyć, że dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez Spółkę prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane.”

W dniu 31 marca 2014 r. została jednak wydana kolejna interpretacja ogólna (PT10/033/5/133/WLI/14/RD30577), która dotyczyła wykonania trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym i dawała podstawy do sztucznego, aczkolwiek korzystnego zarówno dla uczciwych, jak i nieuczciwych podatników z ekonomicznego punktu widzenia łączenia świadczonych usług i dokonywanych dostaw towarów w celu optymalizacji zobowiązań podatkowych. Jak wskazano w powyższej interpretacji: **„W przypadku świadczeń kompleksowych (złożonych), jeżeli elementem dominującym w ramach danej transakcji będzie wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, zaś pozostałe czynności będą miały charakter pomocniczy lub uboczny wówczas transakcja taka powinna, co do zasady, być traktowana jako dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.**

W przypadku jednak, gdy istotą transakcji będą inne (niż dostawa towaru) czynności to, mimo że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług.

Zgodnie z ww. uchwałą, jeżeli montaż komponentów meblowych w celu wykonania trwałej zabudowy meblowej następuje z wykorzystaniem w sposób istotny elementów obiektu budowlanego/lokalu, który przez konstrukcyjne połączenie tych komponentów i elementów obiektu budowlanego/lokalu stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową, czynność taka będzie stanowić usługę modernizacji, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, opodatkowaną stawką VAT w wysokości 8%”. Powyższa interpretacja stanowi pokłosie uchwały NSA z dnia 24 czerwca 2013 r. (I FPS 2/13).

Należy stwierdzić, że tego typu interpretacje przepisów prawa mogły przyczynić się i prawdopodobnie przyczyniły się do obniżenia opodatkowania poprzez tworzenie sztucznych połączeń dostaw towarów lub usług.

3. Odliczenie podatku naliczonego w przypadku „demonstracyjnych” samochodów osobowych – interpretacja ogólna z dnia 21 czerwca 2013 r. (PT10/033/4/87/LWW/13/RD61593)

Kolejnym przykładem interpretacji ogólnej obniżającej efektywność fiskalną tego podatku jest wydana w dniu 21 czerwca 2013 r. (PT10/033/4/87/LWW/13/RD61593), w której stwierdzono prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego w przypadku samochodów osobowych wykorzystywanych w celach demonstracyjnych. Jak wskazano w niej: „(...) czasowe przeznaczenie pojazdów do celów demonstracyjnych, np. jazd próbnych, zaprezentowania nabywcy, nie zmienia tego, że będą one nadal służyły podatnikowi do podstawowej jego działalności jaką jest odprzedaż pojazdów. Oznacza to, że podatnikom, których przedmiotem działalności jest odprzedaż pojazdów samochodowych, w przypadku nabycia pojazdów, które nie zostają od razu sprzedane lecz czasowo służą w charakterze pojazdów demonstracyjnych/testowych, przysługuje w odniesieniu do tych pojazdów odliczenie podatku od towarów i usług w pełnej wysokości.

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2010 r. stosowany był analogiczny do ww. art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. przepis zawarty w art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, zgodnie z którym w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowiło 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6.000 zł, przy czym przepis ten nie dotyczył (tak jak i obecnie) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika była odprzedaż tych samochodów (pojazdów) – art. 86 ust. 4 pkt 7 lit. a ustawy o VAT.

(...)Konsekwencją uznania, że w wyżej opisanych przypadkach od nabywanych pojazdów wykorzystywanych jako pojazdy demonstracyjne/testowe przysługuje prawo do odliczenia podatku od towarów i usług w pełnej wysokości, obligatoryjnym staje się opodatkowanie, zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, jakiegokolwiek ich użytku niezwiązanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników”.

Wyrażone przez Ministra Finansów stanowisko przyczyniło się do znacznego **wzrostu liczby samochodów osobowych nabywanych w celach (rzekomo) demonstracyjnych**. Nie sposób bowiem udowodnić, że podatnik nie nabył danego samochodu w celu późniejszej odprzedaży. Wykorzystywanie takiego samochodu w ramach działalności gospodarczej można zawsze uznać za cele „demonstracyjne” – przecież nie wiadomo gdzie spotka się potencjalnego klienta.

4. Uznanie za podatnika wspólnoty mieszkaniowej – interpretacja ogólna z dnia 21 czerwca 2011 r. (PT8/033/IO1/AEW/11/PT-571)

W interpretacji ogólnej z dnia 21 czerwca 2011 r. (PT8/033/IO1/AEW/11/PT-571) Minister Finansów wypowiedział się w kwestii wspólnot mieszkaniowych. Jak wskazano: *„Wspólnota mieszkaniowa realizując wspólny interes właścicieli występuje w odmiennych rolach w przypadku nabycia towarów i usług w ramach zarządu nieruchomością wspólną oraz w przypadku nabycia towarów i usług na potrzeby utrzymania poszczególnych lokali właścicieli.*

W pierwszym z wyżej wymienionych przypadków wspólnota, będąca jednostką odrębną od właścicieli lokali, nabywając towary i usługi dla celów nieruchomości wspólnej nie wykonuje żadnych czynności na rzecz właścicieli. W takiej bowiem sytuacji działa ona w imieniu własnym i na własny rachunek, jako podmiot stosunków zobowiązaniowych wynikających z zarządu nieruchomością wspólną, którego działanie jest jedynie finansowane przez właścicieli wyodrębnionych lokali mieszkalnych (m.in. w formie zaliczek, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o własności lokali), mających udziały w nieruchomości wspólnej. Tym samym odbiorcą nabywanych towarów i usług jest wspólnota mieszkaniowa, jako odrębny od jej członków podmiot praw, i to ona występuje jako ostateczny konsument. W takim więc zakresie nie świadczy ona żadnych czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług na rzecz właścicieli odrębnych lokali. Zatem uiszczanie przez członków wspólnoty należności tytułem pokrycia kosztów zarządu nieruchomością wspólną nie jest objęte przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.). W konsekwencji brak jest podstaw do fakturowania wewnętrznych rozliczeń między wspólnotą a jej członkami, w związku z ponoszonymi kosztami zarządu nieruchomością wspólną. Natomiast w drugim przypadku, gdy wydatki ponoszone są przez właściciela wyłącznie w związku z odrębną własnością lokalu, wspólnota w zakresie nabywanych towarów i usług celem zaopatrzenia poszczególnych lokali występuje w odmiennej roli. Nabywa bowiem towary i usługi w swoim imieniu jednakże na rzecz właścicieli poszczególnych lokali, którzy dokonują na poczet tych zakupów stosownych wpłat. Tym samym wspólnota zakupując towary i usługi, które następnie przyporządkowuje poszczególnym lokalom, dokonuje ich odsprzedaży właścicielom lokali. W takiej sytuacji środki uiszczane przez właścicieli poszczególnych lokali na ich utrzymanie stanowią w istocie zapłatę za odsprzedawane im przez wspólnotę towary i usługi. W konsekwencji w odniesieniu do rozliczania wydatków związanych z utrzymaniem poszczególnych lokali, ponoszonych m.in. z tytułu zakupu przez wspólnotę towarów i usług do tych lokali, zastosowanie znajdują przepisy o podatku od towarów i usług.

Mając na względzie powyższe należy stwierdzić, iż wspólnota dokonując odsprzedaży właścicielom lokali, zakupionych uprzednio w tym celu, towarów i usług związanych wyłącznie z utrzymaniem poszczególnych lokali, działa jako podatnik podatku od towarów i usług i w sytuacji niekorzystania przez nią ze zwolnienia podmiotowego, dokonywane przez nią czynności w ww. zakresie winny być dokumentowane fakturami, wystawianymi zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 106 ww. ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisach do niej wykonawczych.

Biorąc pod uwagę dotychczasową niejednorodność praktyki i interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie będącym przedmiotem niniejszej interpretacji ogólnej informuję, iż dokonana wykładnia przepisów prawa podatkowego nie wywołuje konsekwencji wobec rozliczeń pomiędzy wspólnotą mieszkaniową a właścicielami lokali dokonanych uprzednio w sposób odmienny od wyżej przedstawionego”.

Analizując powyższe stanowisko Ministra Finansów należy stwierdzić, że wykazał się w tym zakresie zaskakującą niekonsekwencją o negatywnych skutkach fiskalnych. **Bezzasadnym jest bowiem uznanie, że czynności wykonywane w ramach zarządu nieruchomością wspólną nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – przecież czynności te nie są wykonywane w interesie wspólnoty, lecz *de facto* w interesie właścicieli lokali mieszkalnych. Zatem uznając, że czynności wykonywane na ich rzecz stanowią czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, organ powinien był również stwierdzić, że czynności wykonywane w ramach zarządu nieruchomością wspólną również stanowią czynności podlegające opodatkowaniu.**

5. Określenie terminu ponownego skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – interpretacja ogólna z dnia 24 kwietnia 2015 r. (PT3.8101.4.2015.LBE.72)

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 24 kwietnia 2015 r. (PT3.8101.4.2015.LBE.72) w sprawie określenia terminu ponownego skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przez podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnowali z tego zwolnienia. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Ministra Finansów podatnik może ponownie skorzystać ze zwolnienia od początku dowolnego miesiąca, następującego po wyznaczonym w art. 113 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług okresie karencji, zachowuje aktualność również w odniesieniu do przepisów w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. Przy wyznaczaniu na podstawie art. 113 ust. 11 tej ustawy (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.) terminu, od którego możliwe było ponowne skorzystanie ze zwolnienia związanego z wartością sprzedaży opodatkowanej przez podatników, którzy utracili prawo do tego zwolnienia od podatku lub z niego zrezygnowali, należy uwzględnić orzecznictwo sądów administracyjnych. Biorąc je pod uwagę, podatnik może ponownie skorzystać ze zwolnienia, jeżeli upłynął rok, licząc od końca roku, w którym stracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z niego, przy czym podatnik miał prawo do powrotu od początku dowolnego miesiąca w trakcie roku podatkowego, o ile zostały spełnione pozostałe przesłanki ponownego skorzystania ze zwolnienia, tzn. wartość sprzedaży nie przekroczyła u podatnika w poprzednim roku podatkowym kwoty, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie zachodziły przypadki wyłączające stosowanie zwolnienia. W przypadku gdy podatnik zdecydował się ponownie skorzystać ze zwolnienia w trakcie roku podatkowego, musiał zostać również spełniony warunek, że do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, od którego podatnik zamierzał ponownie skorzystać ze zwolnienia, nie została przekroczona wartość sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 tej ustawy.

Powyższe stanowisko dotyczące terminu powrotu do zwolnienia, mimo modyfikacji art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zachowało aktualność również w odniesieniu do przepisów w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r.

Należy podkreślić, że stanowisko wyrażone w interpretacji ogólnej wydanej przez Ministra Finansów jest ewidentnie sprzeczne z prawem (tj. art. 113 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Powyższy pogląd przysłużył się do rozszczelnienia systemu podatkowego oraz doprowadził do wyłudzeń podatku poprzez możliwość otrzymywania zwrotu podatku przez podatnika, mimo że dokonywana przez niego sprzedaż faktycznie podlegała zwolnieniu z tego podatku.

W konkluzji należy stwierdzić, że liczba interpretacji wydanych w poszczególnych latach nie ulega zbyt dużym zmianom, utrzymując się na stałym, bardzo wysokim poziomie. Wydanie ponad 110 tys. interpretacji urzędowych w zakresie podatku od towarów i usług, co czyni ten podatek nieczytelnym, a poznanie oficjalnej doktryny na jego temat stało się już niemożliwe, co jest groźne dla uczciwych podatników a jednocześnie sprzyja uchylaniu się od opodatkowania.

3. Wyroki prejudycjalne TSUE dotyczące bezpośrednio polskiego podatku od towarów i usług (2007-2015) i ich potencjalny wpływ na wyłudzenia tego podatku

W wyniku pytań prejudycjalnych zadanych przez polskie sądy administracyjne TSUE w latach 2007-2015 wypowiedział się 25 razy w przedmiocie podatku od wartości dodanej. Jednak jedynie część jego orzeczeń była istotna z punktu widzenia dochodów budżetowych państwa. Wpływ reszty z nich należy natomiast określić jako neutralny.

1. Orzeczenia mające negatywny wpływ na dochody budżetowe państwa

a) Wyrok TSUE z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp Sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, sprawa C-277/14

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że czynność, dokonywana w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, w której ani podatnik, ani organy podatkowe nie są w stanie ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru, jest dostawą towarów?

2) W razie pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy art. 17 ust. 2 lit. a), art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, podatek nie może być odliczony przez podatnika z uwagi na to, że faktura została wystawiona przez podmiot, który nie był rzeczywistym dostawcą towaru i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru oraz zobowiązania go do zapłaty podatku, bądź określenia osoby zobowiązanej za wystawienie faktury na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy?”

TSUE orzekł, iż:

Przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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, zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Powyższy wyrok utrzymał dotychczas prezentowane przez TSUE stanowisko, że brak jest podstaw do skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli z obiektywnych i udowodnionych przez organ podatkowy okoliczności sprawy wynika, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji w której wystawca faktury dopuścił się przestępstwa lub nadużycia. Negatywny skutek tego wyroku dla dochodów budżetowych jest oczywisty.

b) Wyrok TSUE z dnia z 29 września 2015 r., Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, sprawa C-276/14

Pytanie prejudycjalne:

„Czy w świetle art. 4 ust. 2 [TUE] w związku z art. 5 ust. 3 [TUE] jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT, w sytuacji gdy wykonuje czynności

w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy [VAT], pomimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”.

TSUE orzekł, iż artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.

Implementacja. Na skutek powyższego wyroku oraz orzecznictwa NSA polski ustawodawca wprowadził – ustawą z dnia 5 września 2016 r. – tzw. centralizację podatku od towarów i usług. Rozwiązanie to sprowadza się do przyjęcia, iż samorządowe jednostki organizacyjne nie są odrębnymi podatnikami podatku od towarów i usług, podatnikiem jest natomiast dana jednostka samorządu terytorialnego.

Przyjęte rozwiązanie przekłada się na prawo gminy do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały przekazane do gminnego zakładu budżetowego, który realizuje powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług¹⁸. Należy jednak zasygnalizować, że zabieg ten możliwy jest do przeprowadzenia także wstecz.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 5 września 2016 r. jednostka samorządu terytorialnego od dnia podjęcia wspólnego rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi może dokonać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nią rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi na zasadach przewidzianych w ustawie o podatku od towarów i usług, Ordynacji podatkowej oraz ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o KAS.

Wyrok ten daje jednostkom samorządu terytorialnego możliwość podwyższania kwoty podatku naliczonego za poprzednie okresy rozliczeniowe, a w konsekwencji do uzyskiwania zwrotów podatku z budżetu państwa. Zadane pytanie sugerowało jednak odpowiedź: problem bowiem nie polega na tym, czy jednostka (zakład) budżetowa wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu tego podatku.

c) Postanowienie TSUE z dnia 5 czerwca 2014 r. Gmina Międzyzdroje przeciwko Ministrowi Finansów, sprawa C-500/13

Pytanie prejudycjalne:

„Czy w świetle art. 167, 187 i 189 [dyrektywy 2006/112] oraz zasady neutralności, dopuszczalne są przepisy prawa krajowego takie jak [przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym], które powodują, że w przypadku zmiany przeznaczenia dobra inwestycyjnego z wykonywania czynności niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego na czynności umożliwiające skorzystanie z tego prawa, nie jest możliwa jednorazowa korekta, ale dokonuje się jej w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym dobra inwestycyjne zostały oddane do użytkowania?”.

TSUE uznał, że przepisy krajowe stanowią w sposób oczywisty **prawidłową transpozycję przepisów zawartych w art. 187 dyrektywy 2006/112**, i nie mogą być w związku z tym podważane w świetle owych przepisów. W ocenie TSUE art. 187 dyrektywy 2006/112 sprzeciwia się systemowi umożliwiającemu korektę odliczeń w okresie krótszym niż pięć lat i w związku z tym sprzeciwia się również systemowi korekty jednorazowej, takiemu jak powołany przez stronę skarżącą w sprawie, której dotyczyło postanowienie TSUE (Gmina Międzyzdroje), co umożliwiałoby korektę w przeciągu zaledwie jednego roku podatkowego. Przepisy krajowe przewidujące dla dóbr inwestycyjnych stanowiących nieruchomości dziesięcioletni okres korekty, licząc od chwili oddania do użytkowania owych dóbr, nie mogą zostać podważone w świetle zasady neutralności.

Z orzeczenia wynika, że w momencie realizacji inwestycji gmina działa nie tylko w charakterze podmiotu publicznego, ale również w charakterze podatnika podatku od towarów i usług (przy czym to jedno-

¹⁸ Tak w uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt: I FPS 4/15.

czesne działanie w tym dwojakim charakterze nie da się w sposób prosty i łatwy rozdzielić). Gminie musi wówczas przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w kosztach tej inwestycji. Polskie organy podatkowe stały natomiast na stanowisku, iż gminy nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyż w momencie realizacji inwestycji nie działały w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

d) Postanowienie TSUE z dnia 20 marca 2014 r., Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, sprawa C-72/13

Pytanie prejudycjalne:

„Czy przepisy [dyrektywy 2006/112] sprzeciwiają się opodatkowaniu podatkiem VAT czynności gminy polegających na sprzedaży nabyt [ego] z mocy prawa lub pod tytułem darmym, w szczególności w drodze spadkobrania lub darowizny, mienia – w tym nieruchomości, bądź wniesienia ich w formie aportu do spółek prawa handlowego?”.

Zgodnie ze stanowiskiem TSUE dyrektywę Rady 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że: *„nie sprzeciwia się ona opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej transakcji takich jak te zamierzone przez Gminę Wrocław (Polska), o ile sąd odsyłający stwierdzi, iż transakcje te stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy oraz iż nie są wykonywane przez rzeczoną gminę w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy. Jeśli jednak należałoby uznać te transakcje za wykonywane przez wspomnianą gminę działającą w charakterze organu władzy publicznej, to przepisy dyrektywy 2006/112 nie sprzeciwiałyby się ich opodatkowaniu, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że ich zwolnienie mogłoby prowadzić do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy”.*

Postanowienie dotyczy sytuacji, w której gmina planowała zbycie lub wniesienie aportem posiadanych ruchomości i nieruchomości. We wniosku o interpretację zapytała o zasady rozliczenia takich transakcji. Fiskus stwierdził, że w obu sytuacjach powinna zapłacić podatek, zaś WSA przyznał mu rację. NSA skierował następnie sprawę do TSUE. Trybunał uznał, że wystarczy wydać w tej sprawie postanowienie, ostateczne rozstrzygnięcie pozostawiając sądowi krajowemu. Pojawiło się ono za sprawą wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2014 r. (I FSK 1547/14). NSA uznał, iż okoliczność, że gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług wcale nie oznacza, że sprzedając nieruchomości zawsze odprowadzi podatek. Istotne w tym zakresie jest ustalenie, czy w danym przypadku dochodzi do sprzedaży w ramach działalności gospodarczej. W konsekwencji niektóre czynności dotyczące majątku gminy, dokonywane w ramach tzw. „zarządu majątkiem prywatnym”, nie wymagają uiszczenia podatku od towarów i usług.

e) Postanowienie TSUE z dnia 6 lutego 2014 r., Marcin Jagiełło przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, sprawa C-33/13

Pytanie prejudycjalne:

a) czy art. 4 ust. 1 i 2 w związku z art. 5 ust. 1 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uznaniu za dostawę towarów sprzedaży dokonanej przez podmiot, który za zgodą innej osoby, w celu zatajenia własnej działalności gospodarczej, posłużył się firmą tej osoby?

b) czy art. 17 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on odliczeniu podatku z faktury wystawionej przez osobę, która jedynie firmowała sprzedaż towaru dokonaną przez inny podmiot, bez wykazania, że nabywca wiedział lub na podstawie obiektywnych okoliczności mógł przewidzieć, że transakcja, w której uczestniczy, wiąże się z przestępstwem lub innymi nieprawidłowościami, jakich dopuścił się wystawca faktury lub podmiot z nim współdziałający?

Postanowienie TSUE – Szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG 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, zmienioną dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że **sprzeciwia się ona temu, aby podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego**

nego z tytułu towarów otrzymanych przez niego, na tej podstawie, iż biorąc pod uwagę przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury dotyczącej tej dostawy, uznaje się, że nie została ona rzeczywiście dokonana przez rzeczonoego wystawcę, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od podatnika podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana dostawa wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

TSUE zaprezentował w tym wyroku analogiczne do poprzednich rozstrzygnięć stanowisko. **Orzekł, że podatnik może odliczyć podatek od towarów i usług, jeśli nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że bierze udział w oszustwie z oczywistym negatywnym skutkiem dla budżetu państwa.**

f) Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2013 r., Minister Finansów przeciwko RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., sprawa C-155/12

Pytanie prejudycjalne:

„Czy unormowania wynikające z art. 44 i 47 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania towarów, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, umieszczanie towarów na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie tych towarów dla klienta, wydawanie towarów, rozładunek i załadunek oraz w stosunku do niektórych klientów przepakowywanie materiałów dostarczonych w opakowaniach zbiorczych do indywidualnych zestawów, są usługami związanymi z nieruchomościami, które opodatkowane są w miejscu, w którym znajduje się nieruchomość, zgodnie z art. 47 [dyrektywy 2006/112], czy też należy przyjąć, że są to usługi opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca, na rzecz którego świadczone są usługi, posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, lub, w przypadku jej braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, stosownie do art. 44 [dyrektywy 2006/112]?”.

TSUE orzekł, iż artykuł 47 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte tym artykułem jedynie wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

Polskie organy podatkowe reprezentowały stanowisko, że tzw. kompleksowa usługa magazynowania uznana być winna za usługę związaną z nieruchomością – a więc taką, której miejsce świadczenia znajduje się w miejscu położenia nieruchomości. Stały tym samym w opozycji do organów podatkowych innych państw, zdaniem których dla ustalenia miejsca świadczenia tychże usług zastosowanie znajdzie zasada ogólna. W ocenie TSUE przedstawionej w komentowanym wyroku sporna kompleksowa usługa magazynowania może być uznana za związaną z nieruchomością jedynie wówczas, gdy „usługobiorcy przyznane będzie prawo do używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości”. Do takiej sytuacji zazwyczaj nie dochodzi, zatem polski usługodawca świadczący usługi magazynowania winien ustalać ich miejsce świadczenia zgodnie z zasadą generalną zawartą w art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., czyli w kraju siedziby usługobiorcy. Wyrok ma zatem charakter rozszczełniający, gdyż usługi, które świadczone są na rzecz podatników opodatkowane są w kraju, gdzie usługobiorca ma siedzibę swojej działalności.

g) Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, sprawa C-224/11

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy przepis art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że usługę ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usługę leasingu należy traktować jako usługi odrębne, czy jako jedną kompleksową usługę złożoną leasingu?”

2) *W przypadku odpowiedzi na powyższe pytanie, że usługę ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usługę leasingu należy traktować jako usługi odrębne, czy art. 135 ust. 1 lit. a) w związku z art. 28 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że korzysta ze zwolnienia usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu, gdy to leasingodawca ubezpiecza ten przedmiot, obciążając kosztami tego ubezpieczenia leasingobiorcę?”.*

TSUE stwierdził, iż:

Usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku od wartości dodanej. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w świetle szczególnych okoliczności postępowania głównego dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne.

Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Wyrok podważył dotychczasowe podejście polskich organów podatkowych i dużej części sądów administracyjnych, którego przejawem była między innymi uchwała siedmiu sędziów NSA z 8 listopada 2010 r. (sygn. I FPS 3/10). Dla firm leasingowych wyrok oznaczał możliwość wznowienia postępowań zakończonych negatywnymi decyzjami podatkowymi i zwrot zapłaconych kwot. **Co do zasady, umożliwił ponowną korektę tym podmiotom, które samodzielnie, z własnej inicjatywy, wpłacały sporne kwoty.**

h) Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, sprawa C-280/10

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy podmiot w osobach przyszłych wspólników, który dokonuje wydatków inwestycyjnych przed formalną rejestracją spółki jako podmiotu prawa handlowego oraz rejestracją dla potrzeb podatku VAT, ma prawo, po zarejestrowaniu spółki jako podmiotu prawa handlowego oraz zarejestrowaniu dla potrzeb podatku VAT, skorzystać w związku z art. 9 oraz art. 168 i 169 dyrektywy 2006/112 [...] z prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi, które służą działalności opodatkowanej prowadzonej w ramach spółki?

2) Czy faktura dokumentująca poniesione wydatki inwestycyjne wystawiona na wspólników, a nie na spółkę, stoi na przeszkodzie realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi, o którym mowa w pytaniu pierwszym?”.

Zgodnie z orzeczeniem TSUE:

Artykuły 9, 168 i 169 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które nie umożliwiają ani wspólnikom spółki, ani tejże spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanymi przez rzeczonych wspólników przed zawiązaniem i rejestracją powyższej spółki, na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej.

Artykuł 168 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, naliczony podatek od wartości dodanej nie może być odliczony przez spółkę, jeżeli faktura, wystawiona przed rejestracją i identyfikacją rzeczonych spółki do celów podatku od wartości dodanej, została wydana na przyszłych wspólników tejże spółki.

TSUE stwierdził, że prawo do odliczenia naliczonego podatku powinno przysługiwać w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. **Wskazał, że takie przepisy, które nie umożliwiają wspólnikom spółki, ani tej spółce dochodzenia prawa do odliczenia**

w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi przez wspólników przed zawiązaniem i rejestracją spółki na potrzeby i cele jej działalności, naruszałyby prawo UE.

i) Wyrok TSUE z dnia 26 stycznia 2012 r., Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A., sprawa C-588/10

Pytanie prejudycjalne:

„Czy w sytuacji, gdy art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] stanowi, że w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie, mieści się w pojęciu tych warunków i nie narusza zasady neutralności VAT oraz proporcjonalności warunków taki jak przewidziany w art. 29 ust. 4a [ustawy o podatku VAT], uzależniający prawo do obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze od posiadania przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę?”.

TSUE zauważył, iż wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Zasady neutralności podatku od wartości dodanej oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Jednakże, jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed organami podatkowymi danego państwa członkowskiego przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.

Z powyższego wyroku wypływa wniosek, iż jeżeli uzyskanie w rozsądnym terminie zwrotu podatku wpłaconego organom podatkowym na podstawie wystawionej pierwotnie faktury byłby znacznie utrudnione lub niemożliwe, państwo członkowskie powinno umożliwić podatnikowi udowodnienia przy użyciu innych środków, że:

- a) dochował należytej staranności w celu upewnienia się, że kontrahent otrzymał i zapoznał się z wystawioną fakturą korektą,
- b) transakcja została faktycznie dokonana na warunkach wynikających z faktury korekty.

Zgodnie z wyrokiem TSUE podatnik może posłużyć się: kopiami faktur korekt i pismami skierowanymi do nabywcy z przypomnieniem odesłania potwierdzenia odbioru, dowody zapłaty, dokumenty księgowe określające kwoty rzeczywiście zapłacone przez nabywcę towarów.

j) Wyrok TSUE z dnia 30 września 2010 r., Oasis East sp. z o.o. przeciwko Minister Finansów, sprawa C-395/09

Pytanie prejudycjalne:

„Czy prawo wspólnotowe (w szczególności art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy [...], obecnie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE [...]) daje państwu członkowskiemu prawo do stosowania krajowych przepisów, wyłączających uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na obszarze jednego z terytoriów lub krajów określonych w ustawodawstwie krajowym jako tzw. »raje podatkowe«, biorąc pod uwagę, że takie wyłączenie było stosowane w państwie członkowskim w okresie poprzedzającym członkostwo we Wspólnocie?”.

TSUE stwierdził, że artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy 77/388 w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe”.

Powyższy wyrok TSUE legalizował pośrednio ucieczkę od tego podatku. Sprawa dotyczyła oceny, czy polskie przepisy zakazujące prawa do odliczenia podatku przy imporcie usług z terytoriów uznawanych za raje podatkowe, są zgodne z prawem UE. TSUE po raz kolejny podkreślił, iż prawo do odliczenia podatku jest fundamentalną zasadą, na której opiera się wspólny system podatku od wartości dodanej i co do zasady prawo to nie może być ograniczane. Tymczasem polskie przepisy w dniu zapadnięcia wyroku uniemożliwiały odliczenie podatku od jakichkolwiek usług nabywanych od podmiotów zarejestrowanych na terytoriach wskazanych w załączniku numer 5 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W wyniku tego orzeczenia uchylono powyższe uregulowania.

k) Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r., Magoora sp. z o. o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, sprawa C-414/07

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska uchylła całkowicie z dniem 1 maja 2004 r. dotychczasowe przepisy krajowe dotyczące ograniczeń w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, a w to miejsce wprowadziła również ograniczenia w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, ale opisanych przez prawo krajowe przy użyciu odmiennych kryteriów niż to miało miejsce przed dniem 1 maja 2004 r., a następnie od dnia 22 sierpnia 2005 r. ponownie zmieniła powyższe kryteria?

2) W razie udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie zawarte w punkcie pierwszym – czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska w ten sposób zmieniła powyższe kryteria, aby w sposób faktyczny ograniczyć zakres odliczeń podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących 30 kwietnia 2004 r. lub do przepisów krajowych obowiązujących przed zmianą dokonaną z dniem 22 sierpnia 2005 r.; i czy przy uznaniu, że takie działanie Rzeczypospolitej Polskiej byłoby naruszeniem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, że podatnik uprawniony byłby do dokonywania odliczeń, ale w granicach, w których zmiany przepisów krajowych wykraczałyby poza zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego przewidzianych przez obowiązujące w dniu 30 kwietnia 2004 r. i uchylone w tej dacie przepisy krajowe.

3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska, powołując się na przewidzianą tym przepisem możliwość ograniczania przez państwa członkowskie odliczania podatku [VAT] naliczonego zawartego w wydatkach niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne – mogła ograniczyć odliczenia podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu 30 kwietnia 2004 r. w ten sposób, że wyłączyła odliczenia podatku [VAT] naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony z wyjątkiem samochodów, o których mowa w art. 86 ust. 4 ustawy [o podatku VAT] w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005 r.?”.

TSUE wskazał, iż artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli – co winien ocenić sąd krajowy – te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

W wyniku orzeczenia TSUE polskie przepisy ograniczające prawo do odliczania podatku zostały uchylone, a jedynym ograniczeniem przy dokonywaniu odliczenia stał się związek z wykonywaną działalnością opodatkowaną. Oznaczało to w praktyce, że z możliwości odliczenia podatku mogli skorzystać jedynie podatnicy, którzy mieli takie prawo przed wejściem Polski do UE, a utracili je w wyniku zmian przepisów obowiązujących od 1 maja 2004 r. lub później. Natomiast niezgodność polskich regulacji z prawem wspólnotowym pozostaje bez znaczenia dla tych podatników, którzy również przed 1 maja 2004 r. nie mieli prawa do odliczenia podatku od nabywanych pojazdów oraz paliwa do ich napędu.

I) Wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, sprawa C-25/07

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy art. 5 akapit trzeci WE w związku z art. 2 [pierwszej dyrektywy] i art. 18 ust. 4 [szóstej dyrektywy] daje państwu członkowskiemu prawo wprowadzenia do krajowego unormowania [podatku VAT] rozwiązań określonych w art. 97 ust. 5 i 7 [ustawy VAT]?”

2) Czy do przewidzianych w art. 27 ust. 1 [szóstej dyrektywy] środków specjalnych mających na celu zapobieżenie pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania zaliczają się rozwiązania określone w art. 97 ust. 5 i 7 [ustawy VAT]?”

TSUE uznał, iż:

Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które – celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym – wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek od wartości dodanej, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.

Przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo” służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2005/92.

W powołanym wyroku TSUE nie dopatrył się „nierozsądności” w 60-dniowym terminie zwrotu podatku, określając go jako zwykły termin na uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku. Jednakże przepisy art. 97 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowiące, iż termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego w przypadku podatników, którzy zarejestrowali się na VAT UE, a dopiero rozpoczęli działalność, względnie prowadzili tę działalność przez okres krótszy niż 12 miesięcy, wydłużał się z 60 do 180 dni (przy czym wydłużenie to nie miało zastosowania, jeżeli podatnicy ci złożyli kaucję gwarancyjną w wysokości 250 tys. zł)

– zostały uznane za niezgodny z prawem wspólnotowym. W konsekwencji polski ustawodawca zdecydował się na ich uchYLENIE.

2. Orzeczenia korzystne z punktu widzenia budżetu państwa

a) Wyrok TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r., Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkańcowej w Warszawie, sprawa C-42/14

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy przepisy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, które dostarczane są do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawy tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 dyrektywy VAT, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali?”.

TSUE orzekł, iż:

Artykuł 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że w ramach najmu nieruchomości dostawy energii elektrycznej, energii ciepłej i wody oraz wywóz nieczystości, zapewniane przez podmioty trzecie na rzecz najemcy bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, należy uważać za dokonywane przez wynajmującego w sytuacji, gdy stroną umów o te świadczenia jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty świadczeń na najemcę.

Dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii ciepłej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba że elementy transakcji, także te wskazujące względy ekonomiczne zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie niezbędnej oceny przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, w jakich ma miejsce najem i spełniane są towarzyszące mu świadczenia, a w szczególności przy uwzględnieniu treści samej umowy.

W przedmiotowym wyroku TSUE zwrócił uwagę, że sposób rozliczenia podatku od mediów zależy od umowy łączącej strony. Jeżeli najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów, czy sposobu korzystania z mediów, a kosztami mediów obciążany jest według faktycznego ich zużycia (wynikającego z indywidualnych liczników), usługę najmu i dostawę mediów można traktować jak odrębne świadczenia. Jeżeli jednak elementy transakcji są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, ww. świadczenie – jako kompleksowe – należy opodatkować łącznie, jedną stawką podatku. W orzeczeniu tym podkreślono, że co do zasady najem oraz dostawa mediów winny być podatkowo traktowane odrębnie. Jest to jednak do zastosowania wówczas, gdy najemca może być rozliczany odrębnie za zużycie mediów oraz jeśli najemca taki miałby faktyczną swobodę w wyborze dostawcy mediów. Pogląd ten negował zatem szeroko reprezentowane przez organy podatkowe stanowisko zgodnie z którym w zakresie kosztów prądu, gazu, wody itp. przenoszonych fakturą na najemców możliwe było przyjęcie, że to usługa najmu stanowi usługę główną, zatem wszystkie inne usługi poboczne powinny być opodatkowane w ramach jednej usługi kompleksowej stawką właściwą dla najmu. Przy uwzględnieniu faktu, iż najem komercyjny jest opodatkowany stawką podstawową (23%)

oznaczało to w istocie zastosowanie tej samej stawki podatkowej dla usług pobocznych korzystających w zwykłych przypadkach ze stawki obniżonej (np. 8% przy dostawie wody czy ścieków).

b) Wyrok TSUE z dnia 26 marca 2015 r., Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, sprawa C-499/13

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy w świetle systemu podatku VAT wynikającego z dyrektywy VAT, w szczególności art. 9, art. 193 w związku z art. 199 ust. 1 lit. g), jest dopuszczalny przepis prawa krajowego, taki jak art. 18 ustawy o podatku VAT, który wprowadza odstępstwa od zasad ogólnych tego podatku, przede wszystkim dotyczące podmiotów zobowiązanych do jego obliczenia i poboru podatku, poprzez ustanowienie instytucji płatnika, czyli podmiotu, który jest zobowiązany za podatnika obliczyć wysokość podatku, pobrać go od podatnika i wpłacić go we właściwym terminie organowi podatkowemu?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze:

- a) Czy w świetle zasady proporcjonalności, będącej ogólną zasadą prawa unijnego, dopuszczalny jest przepis prawa krajowego taki jak art. 18 ustawy o podatku VAT, z którego wynika między innymi, że podatek od dostawy nieruchomości, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów oblicza, pobiera i wpłaca komornik sądowy wykonujący czynności egzekucyjne, który jako płatnik ponosi odpowiedzialność za niewykonanie tego obowiązku?
- b) Czy w świetle art. 206, 250 i 252 dyrektywy VAT oraz wynikającej z niej zasady neutralności dopuszczalny jest przepis prawa krajowego, taki jak art. 18 ustawy o podatku VAT, który powoduje, że wskazany w tym przepisie płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku VAT z tytułu dostawy towarów będących własnością tego podatnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, dokonanej w trybie egzekucji, w trakcie trwania okresu rozliczeniowego podatnika w wysokości kwoty stanowiącej iloczyn przychodu osiągniętego ze sprzedaży towaru, pomniejszonego o podatek VAT, oraz odpowiedniej stawki tego podatku, bez pomniejszenia tej kwoty o kwotę podatku naliczonego od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika?”.

TSUE stwierdził, iż:

Artykuły 9, 193 i art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, który w ramach sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji nakłada na płatnika, czyli komornika sądowego, który dokonał tej sprzedaży, obowiązek obliczenia, pobrania i zapłaty podatku od wartości dodanej od kwoty uzyskanej z owej transakcji w wymaganym terminie.

Zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego komornik sądowy odpowiada całym swoim majątkiem za kwotę podatku od wartości dodanej od kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w trybie egzekucji, w wypadku gdy nie wykona on obowiązku pobrania i wpłacenia tego podatku, pod warunkiem że dany komornik sądowy faktycznie posiada wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Artykuły 206, 250 i 252 dyrektywy 2006/112 oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, takiemu jak będący przedmiotem postępowania głównego, na podstawie którego wskazany w tym przepisie płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i wpłacić kwotę podatku od wartości dodanej z tytułu sprzedaży towarów dokonanej w trybie egzekucji, bez możliwości odliczenia kwoty podatku naliczonego w okresie od początku okresu rozliczeniowego do daty pobrania podatku od podatnika.

TSUE uznał, że zasadniczo nałożenie na komornika obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia należnego podatku i obciążenie go odpowiedzialnością za niewykonanie tego wymogu jest zgodne z dyrektywą VAT. Ale pod warunkiem, że nie zostaje to uniemożliwione komornikowi poprzez działanie podmiotu trzeciego (np. sądu), na które komornik nie ma żadnego wpływu. Sąd potwierdził, że dyrektywa pozwala wprowadzić do przepisów krajowych solidarną odpowiedzialność za zapłatę podatku, z tym że państwa członkowskie muszą pamiętać o zasadzie proporcjonalności. Polskie regulacje można będzie uznać za zgodne z tą zasadą tylko wtedy, gdy odpowiedzialność komornika jest związana z zachowaniem, jakie można mu osobiście zarzucić.

c) Wyrok TSUE z dnia 16 października 2014 r., Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, sprawa C-605/12

Pytanie prejudycjalne:

„Czy dla opodatkowania usług świadczonych przez spółkę [polską] z siedzibą w Polsce na rzecz spółki [cypryjskiej] z siedzibą w innym państwie członkowskim UE, w sytuacji gdy spółka [cypryjska] prowadzi działalność gospodarczą, wykorzystując infrastrukturę spółki [polskiej], stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 dyrektywy [VAT] będzie miejsce, gdzie siedzibę ma spółka [polska]”.

TSUE uznał, że pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności” w rozumieniu art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

TSUE nie wypowiedział się ostatecznie, co do meritum sprawy, niemniej jednak udzielił cennych wskazówek w zakresie okoliczności, jakie należy brać pod uwagę w przypadku ustalania istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności. TSUE wskazał, że stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej jest to, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić podatnikowi odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca. Dopuszczył on zatem możliwość powstania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym usługobiorca nie ma własnych zasobów technicznych czy osobowych, lecz korzysta z zaplecza udostępnionego mu przez krajowego usługodawcę.

d) Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2010 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku przeciwko Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j., sprawa C-188/09

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy [VAT] w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [VAT] wyłącza możliwość wprowadzenia czasowej utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w stosunku do podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej [...], którzy naruszają obowiązek ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, stosownie do art. 111 ust. 2 w związku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.]?”

2) Czy »środki specjalne«, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], z uwagi na swój charakter i cel mogą polegać na czasowym ograniczeniu zakresu prawa podatnika do odliczenia, o którym mowa w art. 111 ust. 2 w związku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.] wobec podatników naruszających obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących i w związku

z tym ich wprowadzenie wymaga dochowania procedury wynikającej z art. 27 ust. 2–4 wymienionej wyżej szóstej dyrektywy [VAT]?

3) Czy w prawie państwa członkowskiego, o którym mowa w art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], mieści się uprawnienie do wprowadzenia sankcji wobec podatników naruszających obowiązek ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących w postaci czasowej utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, o której mowa w art. 111 ust. 2 w związku z ust. 1 ustawy [o podatku VAT z 2004 r.]?”.

TSUE orzekł, iż:

Wspólny system podatku od wartości dodanej, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz w art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r., nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji, pod warunkiem że tego rodzaju sankcja zgodna jest z zasadą proporcjonalności.

Przepisy, takie jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie są „specjalnymi środkami stanowiącymi odstępstwo”, mającymi na celu zapobieganie przypadkom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7.

Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2004/7, nie stanowi przeszkody dla utrzymywania w mocy przepisów takich jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Z wyroku wynika, iż termin na dokonanie zwrotu podatku zasadniczo może być przedłużony w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej i nie staje się przez to nierozsądny, o ile przedłużenie nie wykracza poza to, co konieczne, by zakończyć procedurę kontroli.

e) Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r., K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sprawa C-502/07

Pytanie prejudycjalne:

„1) Czy art. 2 [akapity] 1 i 2 pierwszej dyrektywy [VAT] w związku z art. 2, art. 10 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy [VAT] wyłącza możliwość nałożenia obowiązku zapłaty przez podatnika podatku [VAT] dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy [o podatku VAT] w przypadku stwierdzenia, że podatnik podatku [VAT] w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej?

2) Czy »środki specjalne«, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], z uwagi na swój charakter i cel mogą polegać na możliwości nakładania na podatnika podatku [VAT] dodatkowego zobowiązania podatkowego, ustalanego decyzją organu podatkowego, w razie stwierdzenia faktu zadeklarowania przez podatnika zawyżonej kwoty zwrotu różnicy podatku albo zawyżonej kwoty zwrotu podatku naliczonego?

3) Czy w uprawnieniu przewidzianym w art. 33 szóstej dyrektywy [VAT] mieści się prawo do wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego określonego w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy [o podatku VAT]?”.

TSUE stwierdził, że:

Wspólny system podatku VAT, w kształcie określonym w art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, oraz w art. 2 i 10 ust. 1 lit. a) i ust. 2 szóstej dyrektywy

Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników podatku od wartości dodanej, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przepisy, takie jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo”, mających na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami.

Artykuł 33 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami, nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu w mocy przepisów, takich jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Do końca listopada 2008 r. w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. funkcjonowała sankcja w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego. Ze względu jednak na istniejące wątpliwości co do jej zgodności z przepisami unijnymi z początkiem grudnia 2008 r. zrezygnowano z tej instytucji. NSA wystąpił wówczas z pytaniem prejudycjalnym do TSUE. Efektem tego był wyrok z 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07, w którym TSUE orzekł o zgodności przepisów wprowadzających sankcję z przepisami unijnymi. Rozwiązanie to wróciło zatem do ustawy. Co więcej, ustawodawca z dniem 1 stycznia 2017 r. wprowadził do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. cały rozdział zatytułowany „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe”.

3. Orzeczenia neutralne z perspektywy budżetu państwa

a) Wyrok TSUE z dnia 25 października 2015 r., Maria Kozak przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie, sprawa C-557/11

TSUE wskazał, iż artykuły 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonej podróżnym przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowanej zgodnie ze wskazanymi przepisami, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z art. 98 tej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.

b) Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r., Minister Finansów przeciwko MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. k., sprawa C-319/12

W ocenie TSUE:

Artykuł 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy Rady 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku od wartości dodanej usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych. Jednakże art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy sprzeciwia się zwolnieniu wszystkich usług edukacyjnych w sposób ogólny, bez uwzględnienia celów realizowanych przez podmioty niepubliczne świadczące te usługi;

Na podstawie art. 168 dyrektywy 2006/112 lub transponującego go przepisu krajowego podatek nie może powoływać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy świadczone przez niego usługi edukacyjne nie są objęte podatkiem od wartości dodanej. Podatek ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli – nawet przy uwzględnieniu zakresu swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwom członkowskim – rzeczony podatek nie może być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumie-

niu owego przepisu, czego zbadanie należy do sądu krajowego. W tym ostatnim wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonoego podatnika zostaną objęte podatkiem od wartości dodanej, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

c) Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2013 r., TNT Express Worldwide (Poland) Sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów, sprawa C-169/12

TSUE uznał, że artykuł 66 dyrektywy Rady 112/2006 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek od wartości dodanej w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.

d) Wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r., Bawaria Motors Sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów, sprawa C-160/11

TSUE orzekł, iż artykuł 313 ust. 1 i art. 314 w związku z art. 136 i 315 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik nie ma prawa do stosowania procedury opodatkowania marży przy dostawie pojazdów uznawanych za towary używane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy, nabytych uprzednio ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej od innego podatnika, który skorzystał z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego od ceny tych pojazdów na wcześniejszym etapie obrotu..

e) Wyrok TSUE z 27 października 2011 r., Inter-Mark Group Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Minister Finansów, sprawa C-530/09

TSUE uznał, iż dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług obejmujących tworzenie, czasowe udostępnianie oraz w razie potrzeby transport i montaż stoiska targowego lub wystawowego na rzecz klientów wystawiających towary lub usługi na targach i wystawach może być objęte zakresem:

- art. 56 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy – jeżeli stoisko to zostało zaprojektowane lub jest wykorzystywane w celach reklamowych;
- art. 52 lit. a) wskazanej dyrektywy – jeżeli rzeczono stoisko powstało i jest udostępnione w ramach konkretnych targów lub wystawy o tematyce kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej bądź też jest zgodne z modelem, którego formę, rozmiar, elementy składowe lub wygląd określił organizator konkretnych targów lub wystawy;
- art. 56 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy – jeżeli czasowe, odpłatne udostępnienie elementów tworzących to stoisko jest rozstrzygającym elementem wskazanego świadczenia usług.

f) Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r., Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów (C-180/10) i Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10), sprawy połączone C-180/10 i C-181/10

TSUE uznał, iż dostawę gruntu przeznaczonego pod zabudowę należy uznać za objętą podatkiem od wartości dodanej na podstawie prawa krajowego państwa członkowskiego, jeżeli państwo to skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r., niezależnie od częstotliwości takich transakcji oraz od kwestii, czy sprzedawca prowadzi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, pod warunkiem że transakcja ta nie stanowi jedynie czynności związanej ze zwykłym wykonywaniem prawa własności.

Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby.

Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej.

Okoliczność, iż osoba ta jest „rolnikiem ryczałtowym” w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, jest w tym zakresie bez znaczenia.

g) Wyrok TSUE z dnia 7 października 2010 r., Kronospan Mielec Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Rzeszowie, sprawa C-222/09

TSUE orzekł, iż świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku.

Reasumując, rola wyroków TSUE wydanych w okresie 2007-2015 dotyczących podatku od towarów i usług była niewielka. Orzecznictwo TSUE miało wpływ na efektywność fiskalną w podatku od towarów i usług, przy czym wyroki te mogły skutkować zarówno wzrostem jak i spadkiem dochodów budżetowych.

4. Decyzje derogacyjne wydane w latach 2007-2015 dotyczące podatku od towarów i usług i ich potencjalny wpływ na wyłudzenia tego podatku

1. Decyzja Rady z dnia 22 stycznia 2008 r. upoważniająca Republikę Federalną Niemiec oraz Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2008/84/WE, Dz.U.UE L z dnia 31 stycznia 2008 r.)

Niniejszą decyzją upoważniono Republikę Federalną Niemiec i Rzeczpospolitą Polską, na warunkach określonych w art. 2 i 3, do stosowania środków stanowiących odstępstwo od dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do budowy oraz późniejszego utrzymania jednego mostu granicznego na Odrze (Oder) i jednego mostu granicznego na Nysie Łużyckiej (Lausitzer Neiße), oraz utrzymania dwóch istniejących mostów granicznych na Odrze (Oder) i dziewięciu istniejących mostów granicznych na Nysie Łużyckiej (Lausitzer Neiße), które to mosty położone są częściowo na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, a częściowo na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 2 tej decyzji, na zasadzie odstępstwa od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE, mosty graniczne, za których budowę i utrzymanie odpowiada Republika Federalna Niemiec, oraz mosty graniczne, za których utrzymanie odpowiada wyłącznie Republika Federalna Niemiec, oraz, w stosownych przypadkach, miejsce budowy, jeżeli znajduje się ono na terytorium Polski, uważa się za część terytorium Niemiec do celów dostaw towarów i świadczenia usług oraz wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przeznaczonych do budowy lub utrzymania tych mostów. Natomiast na podstawie art. 3 decyzji derogacyjnej mosty graniczne, za których budowę i utrzymanie odpowiada Rzeczpospolita Polska, oraz mosty graniczne, za których utrzymanie odpowiada wyłącznie Rzeczpospolita Polska, oraz, w stosownych

przypadkach, miejsce budowy, jeżeli znajduje się ono na terytorium Niemiec, uważa się za część terytorium Polski do celów dostaw towarów i świadczenia usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przeznaczonych do budowy lub utrzymania tych mostów.

Powyższa decyzja dotyczy mostów transgranicznych, o których mowa w art. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przepis ten wprowadza odstępstwo od reguły dotyczącej określania terytorium kraju i terytorium państwa członkowskiego, a co za tym idzie – miejsca świadczenia usługi. Na mocy tej decyzji na terytorium kraju zostały opodatkowane również czynności, które faktycznie mają miejsce na terytorium państwa członkowskiego (o ile to Polska odpowiada za utrzymanie czy budowę danego mostu). Decyzja ta wprowadziła również opodatkowanie na terytorium Niemiec czynności, które mają faktycznie miejsce na terytorium Polski (o ile to Republika Federalna Niemiec odpowiada za utrzymanie czy budowę danego mostu). W konsekwencji część czynności, które podlegałyby opodatkowaniu na terytorium kraju zostały opodatkowane na terytorium Niemiec.

2 Decyzja Rady z dnia 20 października 2009 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2009/790/WE, Dz.U.UE L z dnia 30 października 2009 r.)

Niniejszą decyzją, w drodze odstępstwa od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE, upoważniono Rzeczpospolitą Polską do zwolnienia z podatku VAT podatników, których roczny obrót nie przekracza równowartości 30 000 EUR w walucie krajowej zgodnie z kursem wymiany w dniu jej przystąpienia. Na podstawie art. 2 tej decyzji znajduje ona zastosowanie od dnia 1 stycznia 2010 r. do dnia wejścia w życie przepisów dyrektywy zmieniającej progi rocznych obrotów, poniżej których podatnicy mogą uzyskiwać zwolnienia z podatku VAT, lub do dnia 31 grudnia 2012 r., w zależności od tego, która z tych dat będzie wcześniejsza.

Decyzja ta została następnie zmieniona:

- 1) Decyzją Wykonawczą Rady z dnia 4 grudnia 2012 r. zmieniającą decyzję 2009/790/WE upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2012/769/UE, Dz.U.UE L z dnia 12 grudnia 2012 r.) – dokonano zmiany art. 2 decyzji 2009/790/WE (i wydłużono okres stosowania odstępstwa do dnia 31 grudnia 2015 r.;
- 2) Decyzją Wykonawczą Rady 2016/2090 z dnia 21 listopada 2016 r. zmieniająca decyzję 2009/790/WE upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2016.324.7) – podwyższono próg obrotu z 30 000 EUR do 40 000 EUR oraz wskazano termin stosowania do dnia wejścia w życie dyrektywy zmieniającej art. 281-294 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw lub do dnia 31 grudnia 2018 r., w zależności od tego, która z tych dat będzie wcześniejsza.

Powyższa decyzja dotyczy art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który wprowadza zwolnienie podmiotowe dla podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym danej kwoty (bez wartości podatku od towarów i usług). Obecnie jest to kwota 200 000 zł, natomiast w latach 2011 – 2016 kwota ta wynosiła 150 000 zł, a w latach 2008 – 2010 była to kwota 50 000 zł (wcześniej, była to kwota wskazana w dyrektywie 2006/112/WE, tj. 10 000 euro). Biorąc pod uwagę fakt, że zwiększenie kwoty, o której mowa w dyrektywie 2006/112/WE, zwalnia podatników z obowiązku rejestracji jako podatnik VAT czynny i w konsekwencji prowadzi do nieopodatkowania określonej grupy podmiotów, to należy stwierdzić, że tego typu decyzje przyczyniają się do znacznego obniżenia wpływów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług.

3. Decyzja wykonawcza Rady z dnia 27 września 2010 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dy-

rektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2010/581/UE, Dz.U.UE L z dnia 30 września 2010 r.)

Niniejszą decyzją upoważniono Rzeczpospolitą Polską do ograniczenia do 60% prawa do odliczenia podatku VAT należnego z tytułu zakupu, wewnątrzwspólnotowego nabycia, przywozu, wynajmu lub leasingu pojazdów silnikowych innych niż pojazdy osobowe, do maksymalnej kwoty 6.000 PLN.

Ograniczenie to ma zastosowanie wyłącznie do pojazdów silnikowych, innych niż pojazdy osobowe, o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg i dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Na podstawie art. 2 tej decyzji powyższe odstępstwo nie ma zastosowania do następujących kategorii pojazdów:

- a) pojazdów zakupionych w celu odsprzedaży, wynajmu lub leasingu;
- b) pojazdów, które zgodnie z kryteriami ustanowionymi w przepisach podatkowych uważa się za pojazdy przeznaczone głównie do przewozu towarów;
- c) pojazdów przeznaczonych do wykonywania specjalnych funkcji;
- d) pojazdów, które konstrukcyjnie przeznaczone są do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą.

Jednocześnie w myśl art. 3 decyzji derogacyjnej Rzeczpospolita Polska została upoważniona do nie- traktowania jako świadczenia usług za wynagrodzeniem prywatnego wykorzystania przez podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, pojazdu, do którego stosuje się ograniczenie, o którym mowa w art. 1 niniejszej decyzji. Zgodnie z art. 4 decyzja wygasła w dniu 31 grudnia 2013 r.

Powyższa decyzja dotyczyła nieobowiązujących już przepisów art. 86 ust. 3 – 7a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przedmiotowa decyzja wprowadzała ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia oraz wykorzystywania samochodów osobowych, co niewątpliwie zmniejszało korzyści finansowe nieuczciwych podatników, którzy to wykorzystywali samochody osobowe do celów prywatnych i jednocześnie odliczali podatek naliczony od „prywatnych” wydatków. Powyższe ograniczało również straty budżetowe z tytułu działań nieuczciwych podatników.

4. Decyzja Wykonawcza Rady z dnia 14 maja 2013 r. upoważniająca Republikę Czeską i Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnych środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/237/UE, Dz.U.UE L z dnia 28 maja 2013 r.)

Niniejszą decyzją dotyczy utrzymania mostów i wspólnych odcinków dróg na polsko-czeskiej granicy państwowej, zgodnie z załącznikiem I do niniejszej decyzji, oraz o budowie i utrzymaniu mostów na polsko-czeskiej granicy państwowej, zgodnie z załącznikiem II do niniejszej decyzji, niniejszym zezwala się Republice Czeskiej i Rzeczypospolitej Polskiej na zastosowanie, zgodnie z art. 2 i 3, środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do budowy i utrzymania tych mostów granicznych i wspólnych odcinków dróg, które położone są częściowo na terytorium Republiki Czeskiej i częściowo na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zezwolenie to ma również zastosowanie do wszelkich dodatkowych mostów i wspólnych odcinków dróg, które objęte są zakresem umowy, o której mowa w art. 1, w drodze wymiany not dyplomatycznych.

Zgodnie z art. 2 niniejszej decyzji mosty graniczne i wspólne odcinki dróg, za budowę lub utrzymanie których odpowiada Republika Czeska, oraz – w odpowiednich przypadkach – odpowiadające im obszary budowy, do celów dostaw towarów, świadczenia usług i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, przeznaczonych do budowy lub utrzymania obiektów mostowych i wspólnych odcinków dróg, traktuje się – w zakresie, w jakim znajdują się one na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – jako część terytorium Republiki Czeskiej. Natomiast w myśl art. 3 decyzji mosty graniczne i wspólne odcinki dróg, za budowę lub utrzymanie których odpowiada Rzeczpospolita Polska, oraz – w odpowiednich przypadkach – odpowiadające im obszary budowy, do celów dostaw towarów, świadczenia usług i wewnątrzwspólnotowego nabycia

towarów, przeznaczonych do budowy lub utrzymania obiektów mostowych i wspólnych odcinków dróg, traktuje się – w zakresie, w jakim znajdują się one na terytorium Republiki Czeskiej – jako część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Powyższa decyzja dotyczy wspólnych odcinków dróg transgranicznych, o których (od dnia 1 kwietnia 2013 r.) mowa w art. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przepis ten wprowadza odstępstwo od reguły dotyczącej określania terytorium kraju i terytorium państwa członkowskiego. Na mocy tej decyzji na terytorium kraju zostały opodatkowane również czynności, które faktycznie mają miejsce poza terytorium kraju (o ile to Polska odpowiadała za utrzymanie czy budowę danego odcinka drogi). Decyzja ta wprowadziła też opodatkowanie na terytorium państwa członkowskiego (Republiki Czeskiej) czynności, które mają faktycznie miejsce na terytorium Polski (o ile to Republika Czeska odpowiada za utrzymanie czy budowę danego wspólnego odcinka drogi). W konsekwencji część czynności, które podlegałyby opodatkowaniu na terytorium kraju zostały opodatkowane na terytorium innego państwa członkowskiego.

5. Decyzja Wykonawcza Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/805/UE, Dz.U.UE L z dnia 28 grudnia 2013 r.)

Niniejszą decyzją upoważniono Rzeczpospolitą Polską do ograniczenia do wysokości 50% prawa do odliczenia VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczanego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Na podstawie art. 1 ust. 2 decyzji ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do pojazdów silnikowych o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3 500 kg lub pojazdów silnikowych posiadających łącznie z siedzeniem kierowcy więcej niż dziewięć miejsc siedzących. Natomiast w myśl art. 1 ust. 3 decyzji ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika. Jednocześnie art. 2 decyzji upoważniono Rzeczpospolitą Polską do nietraktowania jako świadczenia usług za wynagrodzeniem prywatnego wykorzystania przez podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, wykorzystania do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, pojazdu, do którego zastosowanie ma ograniczenie do wysokości 50%.

Na podstawie art. 3 ust. 1 decyzję stosuje się od dnia 1 stycznia 2014 r. Niniejsza decyzja wygasa dnia 31 grudnia 2016 r. lub w dniu wejścia w życie przepisów unijnych określających wydatki związane z silnikowymi pojazdami drogowymi, które nie dają prawa do pełnego odliczenia podatku VAT, jeśli data ta będzie wcześniejsza. Decyzja zezwalała na przedłużenie terminu pod warunkiem złożenia stosownego wniosku do dnia 1 kwietnia 2016 r.

Następnie Decyzją Wykonawczą Rady 2016/1837 z dnia 11 października 2016 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do dalszego stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2016.280.28) wydłużono termin stosowania odstępstwa do dnia 31 grudnia 2019 r. Jednocześnie istnieje możliwość przedłużenia terminu, pod warunkiem złożenia wniosku do dnia 1 kwietnia 2019 r.

Powyższa decyzja dotyczy przepisów art. 86a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przedmiotowa decyzja wprowadza ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia oraz wykorzystywania samochodów osobowych, co niewątpliwie zmniejsza korzyści finansowe nieuczciwych podatników, którzy to wykorzystują samochody osobowe do celów prywatnych i jednocześnie odliczają podatek naliczony od „prywatnych” wydatków. Powyższe ogranicza również straty budżetowe z tytułu działań nieuczciwych podatników.

W konkluzji należy stwierdzić, że wydane w latach 2007-2015 decyzje derogacyjne dotyczące podatku od towarów i usług nie miały dostrzegalnego wpływu na poprawę efektywności fiskalnej tego

podatku i ograniczenie wyłudzeń tego podatku, mimo że mogły, gdyby polskie władze podjęły tego rodzaju inicjatywy.

5. Karnoskarbowe oraz karne skutki wyłudzeń podatku od towarów i usług w latach 2007-2015.

1. Wystawienie oraz posługiwanie się fakturą nierzetelną – art. 62 k.k.s.

Czyny sprawcze polegające na wystawieniu lub posługiwaniu się fakturą nierzetelną zostały stypizowane w art. 62 § 1 i 2 k.k.s. Zgodnie z art. 62 § 1, kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wystawia je **w sposób wadliwy** albo odmawia ich wydania podlega karze grzywny do 280 stawek dziennych. Zgodnie z § 2, kto fakturę lub rachunek, określone § 1, wystawia **w sposób nierzetelny** albo takim dokumentem posługując się, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. W artykule 62 k.k.s. zawarte zostały dwa pojęcia – faktur wadliwych oraz nierzetelnych. W celu określenia desygnatów niniejszych pojęć należy odwołać się do prawa podatkowego. W kontekście faktur wadliwych niewątpliwie mamy do czynienia z wadliwością jako niezgodnością z art. 106e – 106q ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz rozporządzeniu MF z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur. Czyn ten ma charakter przestępstwa indywidualnego, którego sprawcą może być jedynie podmiot obowiązany do wystawienia faktury lub rachunku za wykonane świadczenie. Oznacza to, że podmiot posługujący się fakturą wadliwą nie będzie ponosił odpowiedzialności karnoskarbowej. Z przestępstwem wadliwej faktury mamy do czynienia, jeśli wady dyskwalifikują ten dokument w aspekcie jego funkcji wynikających z prawa podatkowego.

Zgodnie z § 2 art. 62 k.k.s. penalizowane jest wystawienie faktury w sposób nierzetelny a także posługiwanie się nią. Z niniejszego przepisu można wydobyć dwie podstawowe normy, tj. wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny – co stanowi przestępstwo indywidualne, oraz normę, która kształtuje przestępstwo polegające na posłużeniu się niniejszą fakturą – co stanowi przestępstwo powszechne. Mamy tutaj do czynienia z przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów, jednak już na gruncie orzecznictwa dobro prawne zostaje niejako skonkretyzowane i przedstawione jako obowiązek podatkowy.¹⁹ Należy odpowiedzieć, jaki zakres desygnatów objęty został zakresem terminu „faktura nierzetelna”. W części podatkowej ich zakres został wyznaczony właściwie przez pryzmat istnienia lub nieistnienia prawa do odliczenia, a także istnienia lub nie podmiotowości prawnopodatkowej. Nawiązując do aspektów podatkowych należy zatem wskazać, że zachowanie statusu podatnika, a także częściowego prawa do odliczenia, występuje wyłącznie w przypadku faktur, które zawierają kwoty niezgodne z rzeczywistością. **W przypadku faktur fikcyjnych, a więc „pustych”, oraz wystawionych przez podmiot nieistniejący, co do zasady nie mamy do czynienia z powstaniem obowiązku podatkowego, a podmiot będący stroną takiej transakcji nie otrzymuje przymiotu podatnika, tym samym nie przysługuje mu również prawo do odliczenia.** W drugim przypadku, a więc faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący, może nastąpić swoista konwalidacja (ze skutkiem *ex tunc*) obowiązku podatkowego, poprzez wykazanie dobrej wiary. Albo uznajemy dobrą wiarę i dokonujemy na gruncie prawa podatkowego pełnej legalizacji postępowania danego podmiotu, wraz z przyznaniem mu wszystkich uprawnień wynikających z tejże, albo uznajemy brak dobrej wiary – skutkujący odebraniem statusu podatnika na gruncie tej konkretnej transakcji.

2. Oszustwo podatkowe – art. 56 k.k.s.

Pierwszym z przepisów penalizującym tzw. oszustwo podatkowe jest art. 56 § 1 k.k.s., zgodnie z którym podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720

¹⁹ Uchwała SN z dnia 30 września 2003r., I KZP 22/03, OSNKW 2003/9-10/75.

stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Przepis § 2 przewiduje uprzywilejowany typ, zgodnie z którym jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Natomiast zgodnie z § 3, będącym konsekwencją przepoławienia (tzw. bitypizacji) czynów w k.k.s. – jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Przestępstwo to jest powszechnie nazywane „oszustwem podatkowym”. Polega ono na podaniu nieprawdziwych danych organowi podatkowemu w deklaracjach: VAT-7, VAT-7K, VAT-7D, VAT-8, VAT-9. Nazwa oszustwo podatkowe budzi w doktrynie pewne kontrowersje, część autorów uważa bowiem, że w zakresie nazwy „oszustwo” mieścić się mogą jedynie te typy czynów zabronionych, które posiadają w swoim opisie znamię czasownikowe „wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu (*vide* art. 76 k.k.s.).²⁰ Jak jednak wskazuje L. Wilk, konkurencję między nazwami deliktów stypizowanych w art. 56 oraz 76 k.k.s. można rozwiązać za pomocą doprecyzowania nazwy art. 56 k.k.s., która brzmieć powinna „oszustwo w deklaracji podatkowej”.

Od strony podmiotowej omawiany czyn sprawczy ma charakter indywidualny, podmiotem omawianego przestępstwa może być jedynie podatnik – bowiem tylko on działając w ramach uprawnień nadanych ustawą ma prawo złożenia deklaracji podatkowej.

Oszustwo w deklaracji podatkowej jest bezpośrednio związane z instytucją samowymiaru podatnika charakterystyczną dla podatku od towarów i usług. Deklaracje w tym podatku są aktem stosowania prawa przez podatnika, który realizowany jest w związku z powstaniem zobowiązania podatkowego. Deklaracja jest zatem oświadczeniem wiedzy oraz woli (prawo do odliczenia), jednakże wymagania co do tego dokumentu zależą również od charakteru podatku, którego dotyczą. Najbardziej restryktywne wymagania co do materii deklaracji stawiane są w przypadku podatków powstających z mocy prawa, w tym bowiem przypadku podatnik całkowicie zastępuje organ podatkowy, zaś deklaracja podatkowa wywołuje analogiczne skutki prawne jak ostateczna decyzja organu podatkowego. Podatnik jest zatem w tym przypadku niejako zobowiązany do znajomości oraz umiejętności stosowania prawa.

3. Bezpodstawny zwrot podatku – art. 76 k.k.s.

Art 76 k.k.s. jest przepisem statuującym przestępstwo polegające na doprowadzeniu do bezpodstawnego zwrotu podatku. Przestępstwo to jest bezpośrednio związane z konstrukcją przewidzianą w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W paragrafie drugim uregulowany został typ uprzywilejowany: w sytuacji, gdy kwota narażona na nienależny zwrot podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. W § 3 zgodnie z zasadą bitypizacji uregulowane zostało wykroczenie skarbowe. Zgodnie z nim, jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Analizując treść niniejszego przepisu można zauważyć istnienie dwóch podstawowych znamion, tj. znamienia czynnościowego „narażenia na zwrot podatkowej należności publicznoprawnej” oraz znamienia modalnego – tj. „wprowadzenia w błąd”. Znamię modalne „wprowadzenia w błąd” zostało na gruncie nowelizacji z 28 lipca 2005 r. doprecyzowane przykładami, zgodnie z którymi może ono polegać na „podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy”.

Konstrukcja czynu stypizowanego w art. 76 k.k.s. związane jest przede wszystkim z deklaracjami VAT-7, VAT-7K, i VAT-7D, w których określono zwrot podatku. Polega on na spoczywającym na podatniku obowiązku określenia wysokości kwoty zwrotu podatku, a następnie przekazania organowi podatkowemu oświadczenia, w którym wykazane zostaną kwoty tego zwrotu. **Przestępstwo to od strony potencjalnych czynności sprawczych związane jest z nieprawidłowym ukształtowaniem stosunku prawnopodatkowego leżącego u podstaw ubiegania się o zwrot.** Najważniejszym polem zastosowania omawianego

²⁰ Tak np. P. Kardas, G. Łabuda: Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, „Prokuratura i Prawo” nr 3/2003, s. 61.

przepisu jest konstrukcja zwrotu na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., uregulowana w dziale IX ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Słusznie zauważa się w doktrynie odwrócenie istoty obowiązku publiczno-prawnego tzn. podatnik staje się wierzycielem organu.

4. Relacja art. 76 k.k.s. do art. 56 k.k.s.

Jak wskazuje się w doktrynie, art. 76 k.k.s. stanowi uzupełnienie kryminalnej zawartości bezprawia wyznaczonego zakresem art. 56 k.k.s. O ile art. 56 k.k.s. penalizuje stany faktyczne, na skutek których doszło do pomniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, o tyle art. 76 k.k.s. kryminalizuje zachowania „dalej idące”, których cechą jest nie tylko pomniejszenie pasywów podatnika, ale również bezpodstawne uzyskanie korzyści w postaci powiększenia aktywów (zwrotów). Wzajemna relacja zakresów obu typów przestępstw jest w doktrynie przedmiotem pewnych kontrowersji – większość jej przedstawicieli przychyliła się ku tezie, iż przepisy te znajdują się w stosunku wzajemnego wykluczenia; oznacza to, że **istota czynów znajdujących się w zakresie art. 56 k.k.s., polegająca na uszczupleniu spodziewanego dochodu, nie obejmuje sytuacji przekazania przez właściwy organ lub narażenia przekazania przez właściwy organ kwot znajdujących się w jego dyspozycji w formie zwrotu lub przekazania ich na poczet zaległości podatkowych, bieżących lub przyszłych zobowiązań.**

5. Kwalifikacja prawna przestępstw polegających na wystawianiu oraz posługiwaniu się fakturami pustymi i nierzetelnymi w świetle dotychczasowego orzecznictwa oraz doktryny (stan prawny obowiązujący do dnia 28 lutego 2017 r.)

Problematyka kwalifikacji prawnej czynności związanych z posługiwaniem się fakturami nierzetelnymi i fikcyjnymi budzi spór zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie. Wynika on z rozbieżności w zakresie oceny wzajemnej relacji norm znajdujących się w kodeksie karnym i karnym-skarbowym, konsekwencji ich zbiegu, a także różnej opinii co do zakresu przedmiotowego oraz podmiotowego typów czynów zabronionych stypizowanych na gruncie k.k.s. (tj. art. 56 i 76 k.k.s.) oraz k.k. (tj. art. 286 k.k.).

Osią problemu są dwa różne mechanizmy dokonywania wyłudzeń w podatku od towarów i usług. Pierwszy z nich polega na pozorowaniu, przy wykorzystaniu nierzetelnej dokumentacji, korzystnych dla sprawców różnic między kwotami podatku naliczonego oraz należnego – wynikających jednak ze zdarzeń które miały miejsce w rzeczywistości. Drugi natomiast związany jest z pozorowaniem samych transakcji, niemających miejsca w rzeczywistości, które uruchamiając procedurę podatku od towarów i usług umożliwiają wyłudzenie ze Skarbu Państwa znacznych kwot.²¹

W doktrynie wyróżnić można trzy zasadnicze poglądy, związane ze sposobem kwalifikacji prawnej przestępstw polegających na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku, są to:

- 1) ocena, zgodnie z którą, niezależnie od istnienia rzeczywistego zdarzenia, mamy do czynienia z pozornym zbiegiem przepisów ustawy, usuwanym za pomocą reguł wyłączania wielości ocen (przepisy k.k.s. jako *lex specialis* w stosunku do przepisów k.k.),
- 2) koncepcja, zgodnie z którą wyłudzenia, których podstawą są faktury fikcyjne, ze względu na brak powstania zobowiązania podatkowego realizują wyłącznie znamiona typu czynu zabronionego, znajdującego się w art. 286 k.k., zaś w pozostałym zakresie będą to przestępstwa stypizowane w k.k.s.,
- 3) rozstrzygnięcie o kwalifikacji prawnej – niezależnie od charakteru czynności sprawczej – za pomocą dyrektywy znajdującej się w art. 8 § 1 k.k.s.

Poszczególne poglądy związane z kwalifikacją prawną przedstawionych powyżej czynności sprawczych zostaną przedstawione w świetle zmieniającej się linii orzeczniczej SN.

²¹ L. Wilk, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006, s. 455

a) Art. 76 k.k.s. jako lex specialis w stosunku do art. 286 k.k.

W wyroku z dnia 12 sierpnia 2008 r. SN²² stwierdził, że „Porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s (w brzmieniu obowiązującym w kwietniu 2006 r.) i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 KKS mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 KK, typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 k.k.s. penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 k.k.2. **Aktualnie wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Zatem przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 KKS.**”²³

Orzeczenie to było istotną zmianą w sposobie kwalifikacji przestępstw polegających na wyłudzeniu zwrotu tego podatku, dotychczas bowiem istniała utrwalona linia orzecznicza, zgodnie z którą to brak dobra prawnego w postaci obowiązku podatkowego determinował przypisywanie odpowiedzialności z k.k. Na tę opinię SN złożyły się dwa czynniki – pierwszym z nich był prezentowany przez część doktryny pogląd, że każdorazowe zachowanie polegające na wykorzystaniu przez sprawcę mechanizmów podatkowych kwalifikowane będzie jako czyn zabroniony na gruncie k.k.s. Taki sposób rozumienia zakresu przedmiotowego art. 76 k.k.s. wynika przede wszystkim z braku uwzględniania w toku wykładni znamion strony przedmiotowej obowiązku podatkowego²⁴, co implikuje kwalifikowanie znamienia bezpodstawności zwrotu jako pojęcia oderwanego od istnienia uprzedniej rzeczywistej transakcji²⁵, połączonego z prymatem stosowania reguł wyłączania wielości ocen nad instytucją idealnego zbiegu przestępstw.

Drugim i zarazem głównym powodem zmiany stanowiska SN było odmienne niż obecnie (błędne w świetle licznych orzeczeń sądów administracyjnych oraz przeważającego zdania doktryny) rozumienie charakteru należności wynikającej z art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jako obowiązku podatkowego w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Takie rozumienie tej należności – niezależnie od zakresu art. 76 § 1 k.k.s. – wiązało się zatem z kwalifikacją prawną z tego właśnie przepisu.

b) Istnienie obowiązku podatkowego oraz elementy strony podmiotowej (wpływ zamiaru) jako cecha różnicująca czyn stypizowany w art. 286 k.k. oraz przestępstwo z art. 76 k.k.s.

Nowe stanowisko SN zostało przedstawione w postanowieniu z dnia 10 lipca 2013 r.²⁶ Dokonano w nim wyraźnego podziału pomiędzy podmioty, których działania godzą w dyspozycję normy wynikającej z art. 76 k.k.s., a podmioty, które dokonują oszustwa pospolitego z art. 286 k.k. Sąd Najwyższy, odwołując się do poglądów doktryny, zaznaczył, że w zależności od konkretnej sytuacji, posługiwanie się fakturami pustymi może być uznane za przestępstwo powszechne z art. 286 § 1 k.k., zwłaszcza, gdy „*wyłącznym motywem działania sprawcy jest chęć bezprawnego uzyskania korzyści majątkowej, a nie chęć zmniejszenia obciążeń podatkowych w ramach rzeczywistej aktywności gospodarczej*”. Ponadto w tym samym postanowieniu SN, odwołując się do orzeczeń sądów administracyjnych, zaznaczył że „*w przypadku braku faktycznej czynności »u wystawcy faktury nie może w ogóle powstać obowiązek podatkowy w zakresie vat« [...], gdyż ta wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego na poprzednim etapie obrotu. Kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą »podszywającą się« pod ten podatek w celu wyłudzenia jej.*”

²² Sygn. akt: V KK 76/08.

²³ Sygn. akt: II KK 347/07 oraz IV KK 433/09.

²⁴ P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., „Prokuratura i Prawo” nr 12/2008. s.18.

²⁵ Ibidem. s. 15.

²⁶ Sygn. akt: II KK 20/13.

W postanowieniu tym SN na nowo odwołał się do poglądu, zgodnie z którym brak istnienia obowiązku podatkowego implikuje dekompletację znamion strony przedmiotowej przestępstw skarbowych. Przychylając się do tego poglądu należy stwierdzić, że prawo karne skarbowe jest dziedziną niejako posiłkową wobec norm prawa finansowego (do którego definicji bezpośrednio się odwołuje – art. 53 k.k.s.) i właśnie ze względu na ten szczególny przedmiot ochrony cechuje się także pewną autonomią.²⁷

Czyny sankcjonowane kodeksem karnym skarbowym związane są bezpośrednio z ochroną realizacji władczych uprawnień państwa (tzw. sfery *imperium*). W zakresie realizacji przezeń uprawnień właścicielskich (*dominium*), tak jak w przypadku każdego innego uczestnika obrotu prawnego, naruszenie interesów majątkowych sankcjonowane będzie normami prawa karnego. Teza ta nie oznacza bynajmniej ochrony abstrakcyjnego mechanizmu systemu prawa podatkowego, wręcz przeciwnie – normy k.k.s. uaktywniają się w momencie naruszenia „zaistniałego, skonkretyzowanego obowiązku podatkowego” – zgodnie bowiem z art. 13 k.k.s. sąd ocenia rodzaj i stopień naruszenia **ciążącego** na sprawcy obowiązku finansowego. Jak słusznie wskazał SN w postanowieniu z dnia 10 lipca, u wystawcy faktury nieodzwoiercedlającej rzeczywistego zdarzenia nie powstaje obowiązek podatkowy, co więcej, w zakresie dokonywanego działania nie staje się on podatnikiem (jak wskazano, art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. odnosi się także do niepodatników), a więc „domagający się zatem w takich sytuacjach zwrotu nadpłaconego jakoby podatku, odnośnie do którego obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał i którego nigdy nie odprowadzono, nie godzą tym samym w obowiązki podatkowe, których naruszenia penalizuje KKS., lecz w mienie Skarbu Państwa, chcąc wyjąć z niego określoną, nienależną im, kwotę, co stanowi już przestępstwo powszechne.”

W kontekście tych rozważań należy także zaznaczyć, że orzecznictwo szeroko rozumie pojęcie „transakcji fikcyjnej”. Jak wskazuje L. Wilk, należy pod tym pojęciem rozumieć także sytuację, w której jakiś przedmiot transakcji fizycznie wprawdzie istnieje, jednak nie ma praktycznie żadnego realnego znaczenia gospodarczego i służy jedynie uruchomieniu przepływu funduszy przez konta rzekomych „kontrahentów” w celu wyłudzenia zwrotów podatku.

c) Wpływ rozszerzenia pola penalizacji art. 299 kk uchwałą SN z dnia 18 grudnia 2013 r. na sytuację prawną podatników dokonujących odliczenia za pomocą faktury nierzetelnej lub pustej.

Dotychczasowa linia orzecznicza w sprawie zakresu stosowania art. 299 k.k. była niespójna²⁸. Wynikało to rozbieżnej oceny sądów oraz doktryny co do możliwości przypisania odpowiedzialności z tego przepisu sprawcom przestępstwa bazowego, wprowadzającym do obrotu dobra pochodzące bezpośrednio z popełnionego czynu zabronionego. Dnia 18 grudnia 2013 r. w związku ze sprawą dotyczącą wyłudzenia nienależnego odliczenia i zwrotu tego podatku, SN podjął uchwałę, zgodnie z którą: „przedmiotem czynności wykonawczej przestępstwa określonego w art. 299 § 1 k.k. są wymienione w tym przepisie „środki płatnicze, instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości” pochodzące bezpośrednio lub pośrednio z popełnienia czynu zabronionego. Sąd Najwyższy zaznaczył również, że sprawcą przestępstwa określonego w art. 299 § 1 k.k. może być również sprawca czynu zabronionego, z którego popełnieniem związana jest korzyść stanowiąca przedmiot czynności wykonawczej.”²⁹

W orzeczeniu tym rozszerzony został zakres podmiotowy przestępstwa prania brudnych pieniędzy również na sprawcę przestępstwa – którym co do zasady może być podatnik, uzyskujący nienależny zwrot podatku od towarów i usług. Dodatkowo, użyte w przedmiotowej uchwale sformułowanie „środki o bezpośrednim lub pośrednim pochodzeniu”, implikuje możliwość równoczesnego zachodzenia przestępstwa bazowego oraz przestępstwa prania brudnych pieniędzy, co prowadzi do konkluzji, że samo uzyskanie

²⁷ T. Grzegorzczuk, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, Warszawa 2008, s. 29-30.

²⁸ Zob. wyroki: II KK 159/10, LEX nr 78561, w którym SN mówi o „korzyści odniesionej z przestępstwa i wprowadzanej następnie do obrotu, II AKa 338/11, w którym sąd Apelacyjny orzekł, że „przedmiotem czynu zabronionego są przedmioty i prawa, których związek z popełnionym czynem zabronionym jest jedynie pośredni.”

²⁹ Sygn. akt: I KZP 19/13.

zwrotu różnicy tego podatku na skutek wykazania podatku naliczonego, udokumentowanego fikcyjnymi fakturami, może zostać uznane za przestępstwo stypizowane w art. 299 k.k.

W ramach kodeksu karnego, sprawcy można przypisać zarzut popełnienia przestępstwa również w przypadku usiłowania, które w niektórych przypadkach może być karane tak samo jak dokonanie. Prowadzi to do wniosków, że samo wystąpienie o zwrot tego podatku posługując się fakturą zarówno fikcyjną jak i nierzetelną sensu stricto może prowadzić naruszenia przepisu 299 k.k.

W związku z tym, że w postanowieniu zaznaczono, iż dla odpowiedzialności za przestępstwo prania brudnych pieniędzy nie ma znaczenia przestępstwo bazowe, co do zasady umożliwia to zastosowanie ww. konkluzji zarówno do przestępstw kwalifikowanych jako przestępstwa pospolite (268 k.k.), jak również do przestępstw skarbowych (art. 56 i 76 k.k.).

d) Potencjalna możliwość rozszerzenia zakresu stosowania przepisów kodeksu karnego na faktury nierzetelne sensu stricto oraz na czynności sprawcze, których rezultatem jest uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie podatku od towarów i usług.

W dniu 24 stycznia 2013³⁰ SN na wniosek Pierwszego Prezesa SN podjął uchwałę, w której stwierdził, że reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, nie stosuje się ich zaś w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Uchwała ta spotkała się z krytycznym przyjęciem doktryny, albowiem zgodnie z jej przeważającą częścią, dyrektywa wyrażona w art. 8 k.k.s miała zastosowanie właśnie dopiero w przypadku braku możliwości usunięcia zbiegu za pomocą tychże ocen. Niezależnie jednak od tej oceny, jak podkreśla J. Duży: „Sąd Najwyższy, pomimo ograniczenia treści uchwały do kontekstu zbiegu art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k.s., dał w niej asumpt do bardzo szerokiego traktowania czynów o różnym charakterze, dokonywanych na tle różniących się stanów faktycznych, co do których mogą istnieć nawet odmienne powody ich kryminalizacji jako podlegających (zawsze) idealnemu zbiegowi z art. 8 k.k.s.”³¹.

W świetle przedmiotowej uchwały pojawia się dwie wątpliwości. Po pierwsze czy przepis art. 286 § 1 k.k., może obejmować swoim zakresem przypadki wyłudzenia podatku fakturami nierzetelnymi sensu stricto. Po drugie, czy w znamieniu doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia mieniem może mieścić się również działanie polegające na ucieczce od tego podatku, a więc zaniżenie zobowiązania podatkowego, skutkujące nieotrzymaniem przez organ podatkowy podatku w wysokości należnej. Częściowej odpowiedzi na te pytania SN udzielił w postanowieniu z dnia 10 stycznia 2014 roku³². Dotyczyło ono sytuacji, w której sprawcy, zawierając fikcyjne umowy darowizny, dokonywali zaniżenia należności publicznoprawnych. Zdaniem SN „niekorzystne rozporządzenie mieniem ujmuje się jako każdą czynność o charakterze określonej dyspozycji majątkowej, odnoszącej się do ogółu praw majątkowych, ale i zobowiązań kształtujących sytuację majątkową, która skutkuje ogólnym pogorszeniem sytuacji majątkowej pokrzywdzonego, w tym zmniejszeniem szans na zaspokojenie roszczeń w przyszłości”. Ponadto w sentencji przedmiotowego orzeczenia SN stwierdził, że „normatywny kształt znamion przestępstwa z art. 286 § 1 KK nie wymaga, aby rozporządzenie mieniem nastąpiło przez pokrzywdzonego, a konieczne jest tylko, by istniała tożsamość pomiędzy osobą wprowadzoną w błąd (lub której błąd wyzyskano albo też wyzyskano jej niezdolność do należytego pojmowania przedsiębranego działania) i osobą rozporządzającą mieniem własnym lub cudzym”.

Chociaż stan faktyczny sprawy dla powyższych rozważań dotyczył podatku od osób fizycznych, treść postanowienia odnosząca się do zakresu przedmiotowego znamienia bezpodstawnego wzbogacenia znajdującego się w art. 286 k.k. jest uniwersalna. Przeniesienie tezy powyższego postanowienia na grunt podatku od towarów i usług powoduje, że czynności sprawcze polegające na wykorzystaniu nierzetelnej dokumentacji w celu zwiększenia podatku naliczonego, a tym samym uszczuplenia podatku od towarów i usług

³⁰ Sygn. akt: I KZP 19/12.

³¹ J Duży, *Glosa do postanowienia SN z dnia 25.II.2014 r.*, „Prokuratura i Prawo” nr 10/2015.

³² Sygn. akt: II KK 10/13.

(a więc posługiwaniu się fakturami nierzetelnymi sensu stricto), mogłyby być kwalifikowane jako przestępstwa pospolite.

Reasumując spór związany z kwalifikacją prawną oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w dalszym ciągu budzi liczne kontrowersje. **Do dnia nowelizacji kodeksu karnego, wprowadzającej tzw. przestępstwa fakturowe (art. 270a oraz 271a k.k.) upowszechniony był pogląd zgodnie z którym art. 286 k.k. znajdował zastosowanie gdy wyłącznym motywem działania sprawcy jest chęć bezprawnego uzyskania korzyści majątkowej, a nie chęć zmniejszenia obciążeń podatkowych w ramach rzeczywistej aktywności gospodarczej.** W pewnym sensie zatem czynnikiem determinującym było prowadzenie jakiegokolwiek innej działalności poza nierzetelnymi lub nawet fikcyjnymi transakcjami. Można zatem stwierdzić, że **kwalifikacja prawna uzależniona była od skutków.** W pewnym uproszczeniu, jeśli podatek naliczony wynikał wyłącznie z faktur fikcyjnych, oznaczało to możliwość zastosowania sankcji karnej, jeśli zaś ewidencjonowane oraz deklarowane były również faktury rzetelne (niezależnie od ich wysokości), oznaczało to **wejście w obszar kryminalizacji karnoskarbowej.** Dopiero od 2017 r. kwalifikacja opiera się na czynności (tj. wystawieniu lub użyciu faktury) niezależnie od tego czy prowadzona jest jakkolwiek inna działalność gospodarcza.

Odnosząc się do wykładni historycznej, wskazać należy, że kwalifikacja zachowań sprawczych polegających na wyłudzeniach podatków po roku 2008 była – co najmniej – permissywna: **wielomilionowe wyłudzenia tego podatku, zwłaszcza zwrotów, zagrożone były mniejszą karą niż „klasyczne oszustwa” o wielokrotnie niższej wartości.** Nie podjęto również działań legislacyjnych, które zgodnie z zasadą proporcjonalności dostosowałyby wysokość kar do korzyści, które dawały oszustwa w tym podatku. Wobec minimalnej skuteczności egzekucji ujawnionych zaległości w tym podatku (zob. Raport nr 1 na temat odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 oraz Raport nr 2 na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015), należy sprawdzić, jakie uzyskano wpływy budżetowe z tytułu kar nałożonych na sprawców tych oszustw. Według publicznych, niepełnych informacji kwoty te były niższe niż 1% strat w tym podatku szacowanych na najbardziej optymistycznym poziomie.

Podsumowanie

Generalne przyczyny spadku efektywności fiskalnej podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 można podzielić na sześć grup:

- 1) bezrefleksyjna implementacja rozwiązań wewnątrzspółnotowych, które umożliwiały ucieczkę od opodatkowania i uzyskanie nienależnych zwrotów; **rozwiązania te można było jednak zabezpieczyć i „odbudować” instrumentami prawnymi, ograniczającymi ich patologiczny charakter.** W całym analizowanym okresie nie wprowadzono jakichkolwiek efektywnych rozwiązań uszczelniających (albo prowadzono działania pozorne), a te które (jakoby) uchwalono, nie przyczyniły się do wzrostu dochodów budżetowych – wręcz odwrotnie – spowodowały ich spadek oraz wzrost luki podatkowej,
- 2) **nie korzystano skutecznie z możliwości derogacyjnych**, które przewiduje art. 395 Dyrektywy 2006/112/WE dla wprowadzenia rozwiązań, chroniących budżet państwa przed międzynarodowym biznesem podatkowym, który wykorzystuje ten podatek do wyłudzeń nienależnych zwrotów,
- 3) **nie dostosowano zastanej infrastruktury tego podatku**, która powstała w latach 1993-1995 do wyzwań wynikających z wad wspólnotowej wersji podatku; system kas rejestrujących oraz zasady fakturowania nie były rozwijane w taki sposób, aby sprzyjały eliminacji lub choćby ograniczeniu nowych oszukańczych praktyk, np. polegających na wymianie paragonów fiskalnych na sfalszowane faktury; nie doskonalono zasad ewidencjonowania i deklarowania tego podatku, czego najlepszym przykładem jest to, że do dziś obowiązuje w zasadzie wzór deklaracji VAT-7 i VAT-7K sprzed 25 lat, mimo że podatek ten uległ od 2004 r. głębokiej przebudowie i ogromnej komplikacji,
- 4) **ulegano lobbingowi legislacyjnemu i interpretacyjnemu** mającemu na celu ucieczkę od podatku wprowadzając jednocześnie opinię publiczną w błąd o rzekomym, uszczelniającym charakterze niepłacenia tego podatku (krajowe odwrotne obciążenie), mimo świadomości ujemnego wpływu tego rozwiązania na wielkość dochodów budżetowych,
- 5) **uchylono najważniejsze sankcje podatkowe za składanie fałszywych deklaracji podatkowych**, co spowodowało, że brak zapłaty tego podatku i wyłudzone zwroty stały się najtańszym i w zasadzie bezkarnym sposobem finansowania nawet legalnych interesów,
- 6) **nie dostosowano – kierując się zasadą proporcjonalności – dolegliwości kar za przestępstwa w tym podatku**; potencjalne skutki represyjne karnoskarbowe ucieczki od tego podatku i uzyskania nienależnych zwrotów były niewspółmiernie niskie w stosunku do korzyści, które dawał ten proceder.

Szczegółową analizę przyczyn dotyczących kolejnych zmian legislacyjnych w zakresie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zawiera Raport nr 4 na temat przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 – przyczyny wynikające ze zmian legislacyjnych.

Ważniejsze źródła

1. R. Bugaj, Polski system podatkowy pod presją kryzysu. Elementy diagnozy i sugestie do programu reformy, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2012;
2. D. Ćwikowski, M. Macudziński, P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł i nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów – uwagi de lege ferenda, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2008;
3. J. Czekaj, Skromne wyniki walki z luką VAT, Rzeczpospolita z dnia 8 maja 2018 r.;
4. J. Duży, Glosa do postanowienia SN z dnia 25.II.2014 r., „Prokuratura i Prawo” nr 10/2015 r.;
5. J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce; Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013 r.
6. T. Grzegorzczak, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, 4 wyd. Warszawa 2008 r.;
7. P. Jamróz, Luka w podatku od towarów i usług-zagrozenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w strefie euro i w Polsce, Sopot, maj 2015 r.;
8. A. Janiak, Konsekwencje błędnie wystawionych faktur wewnętrznych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2010;
9. P. Kardas, G. Łabuda: Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, „Prokuratura i Prawo” nr 3/2003 r.;
10. P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., „Prokuratura i Prawo” nr 12/2008 r.;
11. K. Kłoskowski, K. Łatka, Transakcje karuzelowe wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2007;
12. K. Kłoskowski, K. Łatka, Odliczanie podatku naliczonego z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany dla potrzeb podatku od towarów i usług – orzecznictwo sądów administracyjnych a praktyka organów podatkowych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2008;
13. A. Kubala, Transakcje łańcuchowe a VAT, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7-8/2009;
14. K. Łatka, Rozliczanie podatku od towarów i usług z tytułu przemieszczenia zaimportowanych towarów, zwolnionych z podatku od wartości dodanej w państwie dopuszczenia do obrotu, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2007;
15. K. Łatka, Należyta staranność dostawcy jako przesłanka zastosowania stawki 0% w dostawie wewnątrzwspólnotowej, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2009;
16. W. Modzelewski, Podatek naliczony studium teoretyczno-prawne z zakresu podatku od towarów i usług, Prawo finansowe rozprawy i dysertacje, zeszyt 23; Warszawa 2013 r.;
17. W. Modzelewski, VAT- szansa na lepszą ustawę, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2007;
18. W. Modzelewski, Nowotwory podatkowe – źródła powstania, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2008;
19. W. Modzelewski, Prywatyzacja tworzenia przepisów podatkowych – nasza nowa specjalność, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2009;
20. W. Modzelewski, Historia pewnej nowelizacji, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2009;
21. W. Modzelewski, W 2010 r. nie wykonamy dochodów z VAT-u, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2009;

22. W. Modzelewski, Co się stanie z VAT-em w tym roku? Czy można poprawić niezbyt mądrą dyrektywę rozporządzeniem UE?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2010;
23. W. Modzelewski, Popsucie podatków – udana operacja, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2010;
24. W. Modzelewski, Kilka refleksji o przyczynach obecnego kryzysu systemu podatkowego, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 6/2010;
25. W. Modzelewski, Polityka podatkowa sprzed dwudziestu lat, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2010;
26. W. Modzelewski, Podwyżka VAT: wszyscy zapłacimy za patologie legislacyjne, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2010;
27. W. Modzelewski, Ucieczka od sprawowania władzy. Czy tylko w podatkach?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2010;
28. W. Modzelewski, Podatkowe urojenia, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2011;
29. W. Modzelewski, Empiryczne zasady legislacji podatkowej – próba syntezy, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2011;
30. W. Modzelewski, Charakterystyka zmian w materialnym prawie podatkowym w latach 2008-2011 (część I), „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2012;
31. W. Modzelewski, Rok 2012 – rekordowe wyłudzenia zwrotów podatków, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2013;
32. W. Modzelewski, Odwrotne obciążenie przyczyna patologizacji podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2013;
33. W. Modzelewski, Tworzenie przepisów materialnego prawa podatkowego: problemy podstawowe, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2013;
34. W. Modzelewski, Dwudziestolecie podatku od towarów i usług: najgłębszy kryzys efektywności fiskalnej, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2013;
35. W. Modzelewski, Wyłudzenie zwrotów oraz uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – przyczyny i skala zjawiska, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2013;
36. W. Modzelewski, Ł. Sawczuk, Podatki obrotowe w Polsce 1994-2012, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2013;
37. W. Modzelewski, Bezprecedensowy przyrost długu publicznego skutkiem demontażu systemu podatkowego, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2013;
38. W. Modzelewski, Syntetyczny portret własny zharmonizowanego podatku od towarów i usług oraz akcyzy – za ostatnie 10 lat (2004-2014), „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2014;
39. W. Modzelewski, Czy szanujemy jeszcze nasze prawo podatkowe?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2016;
40. W. Modzelewski, Czy polski VAT „w najlepszym wydaniu”, przynoszący ponoć roczne straty wynoszące ponad 50 mld zł, jest dla nas nienaprawialny?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2016;
41. W. Modzelewski, Czy odbudowa systemu podatkowego w Polsce jest problemem ustrojowym?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 8/2016;
42. Prawo podatkowe, Komentarz do Dyrektywy 2006/112/WE Kodyfikacja Przepisów o VAT, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2008 r.;
43. Prawo podatkowe, Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług, W. Modzelewski (red.), wyd. 6, Warszawa 2011 r.;

44. M. Pudyn, Korzystne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz NSA dla branży obrotu złomem, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7-8/2012;
45. K. Radzikowski, Mechanizm odwrotnego obciążenia – sanacja czy destrukcja podatku od towarów i usług?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2018;
46. K. Radzikowski, Glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 października 2015 r., C-277/14 Steheccemp, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 4;
47. K. Radzikowski, Glosa do wyroku TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 Maks Pen EOOD, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 6;
48. K. Radzikowski, Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych – wybrane zagadnienia, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3;
49. K. Radzikowski, Obrót towarowy pomiędzy państwami członkowskimi UE a unikanie i uchylanie się od opodatkowania oraz wyłudzenia VAT, w: Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, C.H. Beck;
50. A. Romińska, Ratio legis opodatkowania dochodów nieujawnionych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2012;
51. M. Unisk, A. Kozakiewicz, Ustawa o podatku od towarów i usług – czas na nową ustawę, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2011;
52. A. Widawski, Projekt z dnia 31 lipca 2012 r. dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na nadużycia związane z podatkiem VAT, „Doradztwo podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2012;
53. L. Wilk, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006 r.;
54. Europejski Komitet Ekonomiczno- Społeczny, Opinia w sprawie: Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT –W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT (2011/C 318/14), Bruksela 14 lipca 2011 r.;
55. Instytut Studiów Podatkowych, Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014);
56. Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu, Luka podatkowa w podatku od towarów i Usług., Warszawa, 6 listopada 2012 r. HM Revenue & Customs (HMRC);
57. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT, W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, Bruksela 6 grudnia 2011 r.;
58. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Najwyższa Izba Kontroli;
59. Rada Unii Europejskiej – Komunikat prasowy, Sprawy gospodarcze i finansowe 9733/12, Bruksela 15 maja 2012 r.;
60. Raport NIK, Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów skarbu państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej;
61. Raport PwC, Straty Skarbu Państwa w VAT., maj 2013 roku Warszawa 27 maja 2013 r.;
62. Reckon, Study to Quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States DG Taxation and Customs Union 21 September 2009 r.;
63. REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Eighth report under Article 12 of Regulation (EEC, Euratom) n° 1553/89 on VAT collection and control procedures;
64. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 13 października 2011 r. w sprawie przyszłości podatku VAT (2011/2082 (INI)), Przyszłość podatku VAT, Bruksela 2011 r.;

65. Sprawozdanie B1a – Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, WHTAX;
66. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131., Warszawa 18 września 2017 r.;
67. The estimate of the value added tax revenue loss March 2012 Economic Analysis Institute for Financial Policy The Ministra of Finance of the Slovak republic, The estimate of the value added tax revenue loss., Slovak republic marzec 2012 r.;
68. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-5454/12) na interpelację poselską z dnia 4 czerwca 2012 r. nr 5454 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Orzechowskiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7147825A&view=6>
69. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-5893/12) na interpelację poselską z dnia 15 czerwca 2012 r. nr 5893 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Świącickiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=5FF7D19B&view=6>
70. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-6093/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6093 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Kierwińskiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=3BDA8D24&view=6>
71. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6240/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6240 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Górczyńskiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=15D24660&view=6>
72. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6482/12) na interpelację poselską z dnia 5 lipca 2012 r. nr 6484 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Izabeli Leszczyny
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0B0A2660&view=6>
73. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-11561/12) na interpelację poselską z dnia 8 listopada 2012 r. nr 11561 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Dariusza Rosatiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7F3B4A18&view=6>
74. Odpowiedź Podsekretarza Wojciecha Kowalczyka (SPS-023-12756/12) na interpelację poselską z dnia 10 grudnia 2012 r. nr 12756 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Pyzika
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=24C056D1&view=6>
75. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-14726/13) na interpelację poselską z dnia 19 lutego 2013 r. nr 14726 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Rusieckiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=78A4B7D0&view=6>
76. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15491/13) na interpelację poselską z dnia 8 marca 2013 r. nr 15491 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Beaty Szydło
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6194F7E0&view=6>
77. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15590/13) na interpelację poselską z dnia 15 marca 2013 r. nr 15590 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Przemysława Willera
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6FDA0860&view=6>
78. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIPSPS-023-16579/13) na interpelację poselską z dnia 16 kwietnia 2013 r. nr 16579 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Ewy Malik oraz grupy posłów
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6BDE9996&view=6>
79. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIP-III-0700-23/1/13, DIP/2760/13) na interpelację poselską z dnia 11 czerwca 2013 r. nr 18545 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Grzegorza Tobiszewskiego
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=337C3399&view=6>
80. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-18967/13) na interpelację poselską z dnia 26 czerwca 2013 r. nr 18967 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Józefa Lassoty

- <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=652E1C15&view=6>
81. Odpowiedź Podsekretarza Agnieszki Królikowskiej (SPS-023-28444/14) na interpelację poselską z dnia 5 września 2014 r. nr 28444 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Macieja Orzechowskiego
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6C2F525A&view=6>
 82. Odpowiedź Podsekretarza Stanu Jarosława Nenemana (PT9.054.1.2015.APN.197) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 32801 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Krzysztofa Borkowskiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=32801>
 83. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT1.054.17.2015.ALX.381) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 33560 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Kazimierza Moskala
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33560>
 84. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT5.054.3.2015.WNJ.251) na interpelację poselską z dnia 13 lipca 2015 r. nr 33662 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Chmielowskiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33662>
 85. https://www.finanse.mf.gov.pl/hu/inne-podatki/formularze-wynik1/-/asset_publisher/Px5S/content/dochody-i-zwroty-w-vat-w-latach-2007-2017?_101_INSTANCE_Px5S_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fhu%2Finne-podatki%2Fformularze-wynik1%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Px5S%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2;
 86. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex:02006L0112-20160601>;
 87. https://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/Id8O/content/id/4139804;
 88. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf;
 89. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf;
 90. https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf;
 91. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf;
 92. http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426;
 93. <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/726759,Spada-liczba-kontroli-podatkowych-ale-rosnie-ich-efektywnosc.html>;
 94. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dzielań+kontroli+skarbowej+za+2015r..pdf>;
 95. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzialalności+kontroli+skarbowej+za+2014+rok.pdf>;
 96. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzialalności+kontroli+skarbowej+za+2013+rok.pdf>;
 97. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzialalności+kontroli+skarbowej+za+2012+rok>;
 98. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzialalności+kontroli+skarbowej+za+2011+rok>;
 99. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+dzialalności+kontroli+skarbowej+za+2010+rok>;

100. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2009+rok>;
101. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/2223602/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+za+rok+2016.pdf>;
102. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+celnej+I-IV+2015.pdf>;
103. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+I-IV+kwatał+2014.pdf>;
104. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+za+I-IV+kwartał+2013.pdf>;
105. http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+I-IV+kwartał_2012.pdf;
106. http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/biuletyn_statystyczny_sluzby_celnej_i-iv_kwartał_2011.pdf;
107. http://ec.europa.eu/polska/news/150904_vat_pl.htm.