

# Czy podmiot, który udaje podatnika, lecz nie będący firmantem, powinien zapłacić nieistniejący przecież podatek?

05 października 2021, 15:17

**Pytanie zadane w tytule niniejszego artykułu zostało wielokrotnie zadawane w czasie debat naukowych także przez praktyków a (prywatnie) również przez niektórych sędziów. Plagą wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług są – obrazowo mówiąc - przebierańcy, zwani również (dla ocieplenia wizerunku) „podmiotami optymalizacyjnymi”, które udają podatników tego podatku. Po co? Aby uzyskać (dla siebie lub dla innych) szeroką paletę korzyści podatkowych, w tym zwłaszcza otrzymać nienależne zwroty tego podatku.**

## Przebieraniec udający podatnika

Jak wygląda typowy przebieraniec udający podatnika? Zwykle jest tak:

- owym „podatnikiem” jest spółką prawa handlowego założoną przez inną spółkę lub osoby nie będące rezydentami,
- podmiot ten jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- kapitał tej spółki jest minimalny lub utworzono go na podstawie aportu dóbr niematerialnych o trudnej do wyceny wartości,
- firma ta nie posiada aktywów, pracowników ani nawet realnie istniejącej siedziby (wirtualne biuro),
- jest najczęściej „pośrednikiem”, „dealerem” lub kimś w tym rodzaju.

Podmiot ten jednak składa deklaracje i prowadzi ewidencje symulując w nich, że wykonał przecież czynności podlegające opodatkowaniu albo niepodlegające ze względu na miejsce świadczenia oraz (jakoby) dokumentuje zakupy towarów i usług, czyli zadeklarowanie nieistniejącego przecież podatku naliczonego. Dla niepoznaki podmiot ten wystawia „faktury” oraz gromadzi „dokumenty zakupu”.

Najważniejsze jest to, że **wystawione przez ten podmiot dokumenty nie dokumentują jakichkolwiek czynności w rozumieniu tego podatku, bo ich obiektywnie nigdy nie było.**

## Świadomi przestępcy podatkowi

Oczywiście osoby faktycznie kierujące tym podmiotem działają z reguły w pełni świadomie - wiedzą co robią i czego nie robią: działania ich służą w sumie jednemu celowi: ktoś ma uzyskać nienależny zwrot podatku, a podmiot ten ma to zorganizować.

Tu wszystko jest fikcją:

- deklaracja podatkowa, która niczego tak naprawdę nie deklaruje (nie powstała przez obowiązek podatkowy),
- podatek naliczony, bo nie powstał on, albo nie było prawa do odliczenia, bo podmiot składający deklarację nie jest podatnikiem wykonującym czynności dające prawo do odliczenia,
- prowadzenie oraz raportowanie „ewidencji podatkowej” mistyfikuje rzeczywistość za pomocą podrobionych dokumentów.

### **Podmiot udający podatnika nie jest podatnikiem i nie ma praw przynależnych podatnikom**

Co to w sensie prawnym oznacza? Ano tylko tyle, że podmiot ten nie ma jakichkolwiek praw podatnika ani nie ciąży na nim obowiązki tych podmiotów. Nawet gdy wystawił faktury, do których ma zastosowanie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, to nie stał się z tego tytułu „podatnikiem”, **mimo że musi zapłacić wynikające z tych faktur kwoty**, ale jest to zobowiązanie właśnie ciężące na podmiocie nie będącym podatnikiem. Podobnie gdy uzyskał on nienależny zwrot podatku: ciężący wówczas na nim obowiązek zwrotu tej kwoty, lecz nie jest to „zaległość podatkowa” tylko „kwota traktowana na równi z zaległością podatkową” - a to nie to samo.

Należy więc klasyfikując *de lege lata* podmioty prawa podatkowego wprowadzić tu bardzo ważną kategorię: są to podmioty na których ciąży dług, do których mają zastosowanie przepisy o zobowiązaniach podatkowych, lecz ów podmiot nie jest podatnikiem, bo nie wykazał on czynności rodzących obowiązek podatkowy. Najważniejsze jest to, że podmiotom tym nie przysługują prawa ochronne, które zarezerwowane są dla „podatników”.

**Witold Modzelewski**

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Instytut Studiów Podatkowych