

## Kto jest podatnikiem w orzecznictwie TSUE? „Usiłowanie nieudolne” jako najważniejsza przesłanka powstania podmiotowości podatników

[Subskrybuj nas na Youtube](#)[Dołącz do ekspertów](#)[Do ulubionych](#)

29 sierpnia 2024, 11:20



Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy  
Doradztwo podatkowe

Nieco ironizując można by stwierdzić, że w unijnej doktrynie podatnikiem jest tylko ten, kto działa głównie pod wpływem dobroduszości graniczącej z naiwnością i w dodatku wykazuje się szczególną gorliwością w sprawdzaniu swoich kontrahentów. Aby był on podatnikiem działanie tego podmiotu musi więc charakteryzować się usiłowaniem nieudolnym w doborze partnerów biznesowych. To przecież groteska – komentuje prof. dr hab. Witold Modzelewski.

### Kto jest podatnikiem w orzecznictwie TSUE?

Sądzę, że nawet bardzo wnikliwi obserwatorzy analizujący judykaturę TSUE w sprawach podmiotowości podatników zagubili się już w próbie zrozumienia jego doktryny na ten temat. **Oczywiście powstała ona głównie w związku z podatkiem od wartości dodanej, lecz można oczekiwać, że chyba powinna ona mieć bardziej uniwersalny charakter, bo harmonizacja prawa UE dotyczy również innych podatków.**

Chcielibyśmy zapewne poznać europejską doktrynę na temat podmiotowości podatnika, a zwłaszcza znaleźć odpowiedź, **czy istotą tej podmiotowości jest obiektywizm czy subiektywizm**. Inaczej mówiąc, czy podatnikiem jest ten podmiot, który obiektywnie uzyskuje ten status, czy też uzyskanie tego statusu zależy głównie od czynników subiektywnych.

### Kryterium staranności w doborze kontrahentów

Gdy staramy się zrozumieć taki oto pogląd, że **podatnikiem nie jest podmiot, który nieświadomie (w wyniku lekkomyślności lub niedbalstwa) uczestniczył w realnie wykonanych czynnościach podlegających opodatkowaniu, lecz kontrahenci jego kontrahentów działali w złej wierze i być może nie zapłacili ciężących na nich zobowiązań podatkowych, to nie wszystkim mieści się to w głowie**. Czy obowiązuje tu zbiorowa odpowiedzialność (czy tak naprawdę brak odpowiedzialności jako podatnik), a **kryterium rozstrzygającym jest jakiś poziom staranności w doborze towarzystwa, w którym obracają się kontrahenci?**

**Gdyby konsekwentnie stosować to kryterium, to ilość podatników skurczyłaby się o połowę (jeśli nie o więcej),** ponieważ powszechnie wiadomo, że:

- 1) unijna wersja podatku od wartości dodanej jest na tyle patologiczna, że dosłownie każdy uczciwy podmiot w ten czy inny sposób ma do czynienia z „optymalizacją podatkową”, czyli odliczeniem podatku naliczonego z faktur, które są niezgodne z rzeczywistością, albo zobowiązanie podatkowe z ich tytułu nie zostało uregulowane,
- 2) w podatkach dochodowych poniesiony koszt nie ma charakteru kasowego, a dostawcy (usługodawcy) podatni jakże często nie regulują swoich zobowiązań publicznoprawnych (działają również po to, aby uchylać się od płacenia podatków),
- 3) masowo nabywane towary oznaczone co do gatunku, często faktycznie pochodzą z wręcz nielegalnych źródeł i ni obiektywnie nie jest w stanie odróżnić ich od towarów „legalnych” (np. paliw silnikowych czy złomu).

#### WAŻNE

Przyjmując, że podatnicy mają dostateczną wiedzę o faktycznych realiach unijnego rynku, oznacza to, że godzą się na uczestnictwo w transakcjach, które są zawierane przez ich otoczenie w celu lub w związku z ucieczką od opodatkowania. **W świetle powyższej doktryny nie są już podatnikami, bo obracają się w złym towarzystwie.**

## Kto jest podatnikiem w prawie polskim?

Zostawiając na boku konwenanse i obowiązującą poprawność jest to więc doktryna absurdalna, a przede wszystkim jest w sposób rażąco sprzeczna z polską tradycją prawną oraz formalno-dogmatyczną wykładnią przepisów polskiego prawa podatkowego. **Podatnikiem jest ten podmiot, który - w przypadku podatku od towarów i usług - uczestniczył w czynności określonej w ustawie czyniąc to w wykonaniu działalności gospodarczej bez względu na cel oraz rezultat tej działalności.**

**Podobnie jest w przypadku podatków dochodowych oraz akcyzy:** podatnikiem jest ten podmiot, który uzyskał przychód ze źródła podlegającego opodatkowaniu (czyli definitywne i bezzwrotne przysporzenie majątkowe) albo uczestniczył w czynności wymienionej w ustawie, której przedmiotem jest wyrób akcyzowy.

I to zupełnie wystarczy, aby podmiot ten stał się podatnikiem materialnym (na którym ciąży obowiązek podatkowy) zwłaszcza że uznaje się za podatnika i składa deklarację podatkową.

Nie ma znaczenia czy:

- jego zachowanie przepełnione było troską o legalność działań, czy też chciał uniknąć opodatkowania,
- czy jego otoczenie (kontrahenci) są krystalicznie uczciwi, czy też chcą zarobić dzięki ucieczce od opodatkowania
- czy podmiot ten był idealistą i naiwnie wierzył w powszechną uczciwość kontrahentów, czy też wiedział gdzie żyje.

## Obiektywizm i legalizm

**Podmiotowość prawnopodatkowa musi odwoływać się do stanu obiektywizmu i legalizmu, który można osiągnąć tylko wtedy, gdy stan faktyczny jest rozpoznawalny na podstawie zewnętrznych cech.** Nie można na grunt prawa podatkowego przenosić konstrukcji prawno-karnych, gdzie - obok popełnienia czynu zabronionego - istotą podmiotowości przestępcy jest jego wina. Nieco ironizując można by stwierdzić, że w unijnej doktrynie podatnikiem jest tylko ten, kto działa głównie pod wpływem dobroduszości graniczącej z naiwnością i w dodatku wykazuje się szczególną gorliwością w sprawdzaniu swoich kontrahentów. Aby był on podatnikiem działanie tego podmiotu musi więc charakteryzować się usiłowaniem nieudolnym w doborze partnerów biznesowych. To przecież groteska.

**prof. dr hab. Witold Modzelewski**