

Oszustwa VAT  
z  
perspektywy wymiaru  
sprawiedliwości

**dr Dagmara Dominik – Ogińska**  
**Sędzia WSA we Wrocławiu**

- o **poziom unijny** – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- o **poziom krajowy** – orzecznictwo sądów administracyjnych

# orzeczenia TSUE

- o prawo do odliczenia VAT
- o wyroki TSUE w sprawie: C-354/03, C-355/03, C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd ; C-439/04 i C-440/04, Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL ; C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft i Péter Dávid ; C-324/11 Gábor Tóth ; C-285/11, Bonik EOOD ; C-642/11, Stroj trans EOOD ; C-643/11, ŁWK – 56 EOOD; postanowienia w sprawie C-563/11, Forwards V; C-33/13, Jagiełło



# Wyroki TSUE

- o zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów
- o w sprawie: C-409/04, Teleos ; C – 146/05, Albert Collée ; C-285/09, R. ; C-430/09, Euro Tyre Holding BV ; C-273/11, Mecsek-Gabona Kft. ; C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR); C-492/13, Traum EOOD.

# Wyroki TSUE

- o zwolnienie z tytułu dostaw towarów wywożonych poza terytorium UE
- o w sprawie: C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG.
- o odpowiedzialność solidarna
- o w sprawie: C-384/04 Federation of Technological Industries i in. ; C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij NV.

# Wyroki TSUE

- o podatek wykazany na fakturze i jego korekta
- o w sprawie C-342/87, Genius Holding ; C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG. ; C-78/02, C-79/02 i C-80/02 Karageorgou, Petrova i Vlachos i ww. wyroki w sprawie Collée; Stroj trans EOOD i ŁWK – 56 EOOD; jak też C-138/12, Rusedespred OOD; /postanowienie/ C-572/11, Menidzherski biznes reshenia OOD.



# TSUE - tezy

- o zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 112.
- o podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień.

- o tak jest w przypadku, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika.
- o w takich przypadkach nie są spełnione kryteria obiektywne, na których oparte są pojęcia dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również działalności gospodarczej.



- o podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie VAT, należy z punktu widzenia dyrektywy 112 uznać **za współnika w tym przestępstwie**, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji na dalszym etapie obrotu.

- o prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego VAT nie może uciepieć wskutek tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje – o czym **podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć** – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie VAT.

- o jeżeli podmiot gospodarczy **podjął wszelkie działania**, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT.



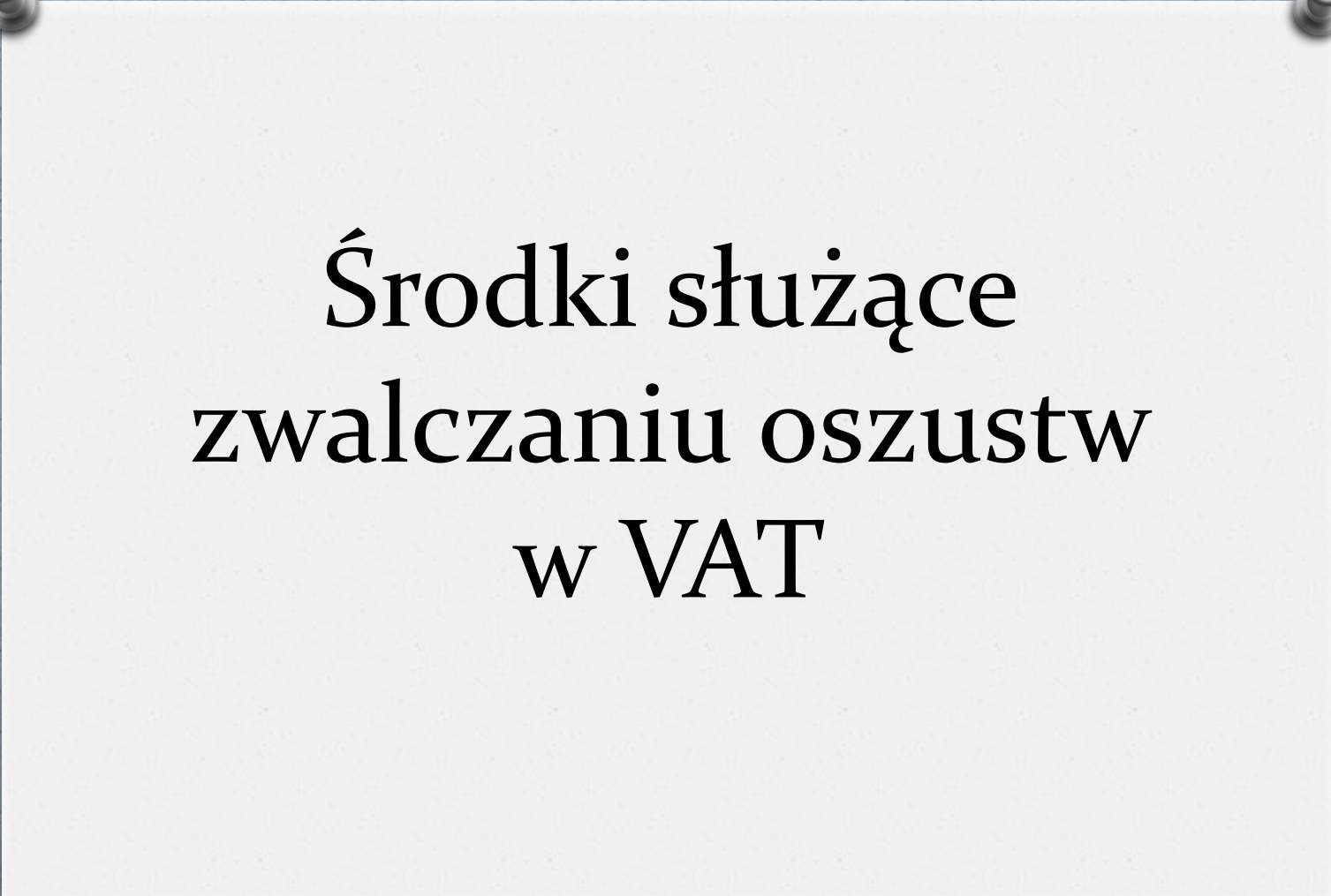
- o Określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim **od okoliczności rozpatrywanego przypadku.**

- o Jeśli dokumenty przedstawione przez odbiorcę zakwestionowanych faktur również zawierały nieprawidłowości lub dana dostawa wiązała się z innymi nieprawidłowościami, które mógł zauważyć odbiorca, stanowi to okoliczność, którą należy uwzględnić przy całościowej ocenie, której musi dokonać sąd krajowy.

o sąd krajowy ustalający, czy w konkretnym przypadku miała miejsce transakcja opodatkowana, i przed którym organ podatkowy powołuje się na nieprawidłowości popełnione przez wystawcę faktury lub jego dostawcę, na przykład braki w rachunkowości, musi dokonać oceny dowodów w sposób niepowodujący bezprzedmiotowości orzecznictwa TSUE dotyczącego dobrej wiary poprzez zmuszenie pośrednio odbiorcy faktury do wykonania czynności sprawdzających, co nie jest jego zadaniem.



o zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego VAT.



Środki służące  
zwalczaniu oszustw  
w VAT



- o art. 22 ust. 8 VI dyrektywy (art. 272 dyrektywy 112) daje państwom członkowskim uprawnienie do nałożenia obowiązków, które uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i **dla unikania oszustw podatkowych**, lecz obowiązki te nie mogą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.
- o Jednakże środki, jakie w tym zakresie mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. Środki te nie mogą zatem być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT.
- o **/wyroki TSUE w sprawie C-188/09, Profaktor Kulesza/**



- o w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie **sankcji** z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji, również z poszanowaniem zasady proporcjonalności

**/m.in. wyrok TSUE w sprawie C-262/99  
Louloudakis, pkt 67/**

# Wyroki polskich sądów

- o dotychczasowa linia orzecznictwa NSA wskazuje na potrzebę zindywidualizowanego rozpatrywania każdej sprawy w zakresie pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego w aspekcie jego wiedzy lub możliwości wiedzy, że w ramach zakwestionowanej przez organy transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, miała miejsce z naruszeniem przepisów ustawy o VAT.



- o Wymaga to zbadania przestrzegania przez podatnika zasad należytej staranności kupieckiej, gdyż jak stwierdził TSUE - jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, niezależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności.
- o Przede wszystkim istotnym jest, aby same okoliczności towarzyszące transakcji wskazywały, że nabywający towar lub usługę podatnik wykazał w niej staranność wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), czyniącą tę transakcję przejrzystą (transparentną).
- o **np. wyrok NSA z 26.06.2014r. I FSK 776/13.**



- o Podmiot prowadzący działalność gospodarczą zobowiązany jest do należytej staranności.
- o Należyta staranność jest określana przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej i uzasadnia zwiększone oczekiwania wobec skarżącego, co do jego umiejętności, wiedzy, skrupulatności, rzetelności, zapobiegliwości i zdolności przewidywania w prowadzonych przez niego działaniach.
- o Obejmuje także znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej.
- o (...) Dążenie do osiągnięcia korzyści za wszelką cenę nie jest okolicznością modyfikującą i usprawiedliwiającą każde działanie strony w profesjonalnym obrocie gospodarczym.

**wyrok NSA z 3.04.2014r. I FSK 647/13.**

- o analiza uzasadnień organów podatkowych nie wskazuje aby w sposób jednoznaczny odnoszono się do kwestii należytej staranności podatnika.
- o fakt, że pewne okoliczności przedstawione w sposób fragmentaryczny (...) były uwzględniane w treści uzasadnienia jest niewystarczający do tego aby stwierdzić, że tego typu argumentacja prawna pojawiła się w uzasadnieniu.
- o powoływane przez organ podatkowy drugiej instancji w uzasadnieniu decyzji wypowiedzi strony w formie cytatów pochodzących z protokołu przesłuchania strony nie dowodzą o braku jej należytej staranności.
- o oparcie przez organ podatkowy drugiej instancji argumentacji prawnej jedynie na zachowaniu wystawcy faktur VAT jawi się jako niewystarczające zwłaszcza w kontekście obowiązującego orzecznictwa TSUE.

**np. wyrok NSA z 16.05.2014r. I FSK 994/13.**



- o Dochowujący zatem należytej staranności kupieckiej podatnik-nabywca paliwa ciekłego winien uzyskać od sprzedawcy koncesję na handel tym paliwem (lub w pewnych warunkach określonych w art. 28 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych (Dz. U. Nr 34, poz. 293 ze zm.) – potwierdzenie złożenia wniosku o udzielenie takiej koncesji w terminie do 19 czerwca 2004 r.).
- o Brak dysponowania jednym z tych dokumentów czynił bowiem sprzedawcę nieuprawnionym do handlowania paliwem. A zatem weryfikowanie uprawnień (koncesji) dostawcy na handel paliwem mieściło się w określonym przez TSUE wymogu spoczywającym na przezornym przedsiębiorcy, który powinien zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności.
- o **Wyrok NSA z 30.05.2014r. I FSK 1395/13**



# Kwestia szacunku w VAT

- o Gdyby przyjąć wykładnię art. 11 część A ust. 1 lit. a) VI dyrektywy co do braku możliwości odtworzenia przez organy podatkowe wartości prowadzonej działalności gospodarczej w VAT to jej konsekwencją byłaby konieczność odstąpienia od kontroli, a co za tym idzie poboru VAT, w braku wypełnienia przez podatnika obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, czy niezłożenia deklaracji podatkowej, pomimo prowadzenia przez niego działalności gospodarczej.
- o Powyższe prowadziłyby do sytuacji w której rzetelni przedsiębiorcy, wypełniający swoje obowiązki, rozliczaliby się w pełni z VAT, podczas gdy oszukańczy lub niedbali przedsiębiorcy mogliby uniknąć wszelkiej dalszej kontroli, a w efekcie zapłaty należnego VAT. Taka wykładnia przepisów jest nie do przyjęcia zważywszy na zobowiązania nałożone na państwa członkowskie, w szczególności przez art. 2 i 22 VI dyrektywy.
- o **wyrok NSA z 6.02.2013r. I FSK 458/12**



**Dziękuję za uwagę**