

---

# KLAUZULA NADUŻYCIA PRAWA W USTAWIE O VAT

---

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	116
2. Orzecznictwo unijne - przesłanki zastosowania klauzuli.....	117
3. Optymalizacja podatkowa wolna od zarzutu?.....	121
4. Skutki uznania danej czynności za nadużycie prawa .....	123
5. Przepisy polskie .....	124
6. Porównanie przepisu polskiego z orzecznictwem unijnym.....	125
7. Przykłady czynności, które mogą być uznane za nadużycie prawa.....	126
8. Alternatywa dla wprowadzenia klauzuli.....	136

---

## 1. WSTĘP

---

Podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło dochodów budżetowych, zaś jego kondycja jest gwarancją stabilności politycznej i finansowej naszego kraju.<sup>1</sup> Nie sposób nie zauważyć, że podatek ten przeżywa od kilku lat postępujący kryzys efektywności fiskalnej. W celu przeciwdziałania tej sytuacji proponowane są różne rozwiązania, które mają na celu odbudowanie i uszczelnienie systemu podatku od towarów i usług.

---

\* Justyna Zając-Wysocka, doradca podatkowy i radca prawny, doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, e-mail: justzajac@poczta.onet.pl

<sup>1</sup> Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 15 września 2015 r. o podatku od towarów i usług.

Uniemożliwianiu oszustw<sup>2</sup> w praktyce stosowania ustawy o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> ma służyć szereg rozwiązań wprowadzonych na mocy nowelizacji Ordynacji podatkowej z 13 maja 2016 r.<sup>4</sup> Przedmiotowa nowelizacja wprowadziła na grunt polskich przepisów, obok JPK<sup>5</sup>, m.in. tzw. klauzulę nadużycia prawa w podatku od towarów i usług.

Wprowadzenie powyższej instytucji wpisuje się w nurt unormowań wdrażanych w innych państwach członkowskich, mając zarazem swoje oparcie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE) i legislacji wspólnotowej, w tym w art. 8 dyrektywy Rady 2011/16/UE,<sup>6</sup> którego implementacja do polskiego porządku prawnego nastąpiła w formie tejże ustawy. Ustawodawca wskazał, iż: „(...) zmiana ma zatem charakter jedynie uzupełniający (...)”. Warto podkreślić że choć zinstytucjonalizowanie wskazanej zasady na gruncie art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT nastąpiło we wskazanej wyżej nowelizacji, polskie sądy nieraz w oparciu o nią uzasadniały swoje rozstrzygnięcia. Podstawę ku temu stanowiło bowiem bogate orzecznictwo TSUE.

## 2. ORZECZNICTWO UNIJNE - PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA KLAUZULI

---

Klauzula nadużycia prawa jest od dawna znana na gruncie praktyki orzeczniczej TSUE. Z uwagi na brak definicji w dyrektywie, dopiero analiza konkretnych stanów faktycznych daje podstawę do zdefiniowania i pełnego dookreślenia przedmiotowej konstrukcji.

Zasadnicze znaczenie dla omawianego zagadnienia ma wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. C-255/02, w sprawie Halifax.

---

<sup>2</sup> Oszustwo podatkowe jest to sytuacja, kiedy podatnik zafałszowuje wymiar zobowiązania podatkowego poprzez dokonanie niezgodnego z podatkowo-prawnym stanem faktycznym wymiaru zobowiązania podatkowego (P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 19).

<sup>3</sup> Ustawa z dn. 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177 z późn. zm. poz. 312; dalej jako ustawa o VAT).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846; dalej jako: nowelizacja).

<sup>5</sup> Skrót od : Jednolity plik kontrolny

<sup>6</sup> Dyrektywa z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (dalej jako: dyrektywa 2006/112/WE).

Halifax była instytucją bankową, która podjęła decyzję o konieczności wybudowania czterech ośrodków obsługi telefonicznej w Wielkiej Brytanii na gruntach, które były jej własnością, względnie których Halifax był wieloletnim dzierżawcą. Dokonał on dość skomplikowanej operacji, przy wykorzystaniu trzech innych podmiotów ze swojej grupy (spółki deweloperskiej), które w pełni kontrolował. W jej wyniku Halifax miał uzyskać prawo do korzystania z wzniesionych na cele jego działalności budynków, które po wybudowaniu pozostały w rękach spółek z grupy. Cała operacja skutkowałaby pozyskaniem budynków przez podmioty z grupy przy niemal pełnym odliczeniu kwoty podatku naliczonego, mimo że budynki miały być wykorzystywane na potrzeby prowadzenia działalności zwolnionej od podatku. Tymczasem zarówno dyrektywa 2006/112/WE, jak i ustawodawca krajowy przyjął, że, co do zasady, podatnik wykorzystujący towary lub usługi do prowadzenia działalności zwolnionej od VAT nie może odliczyć podatku naliczonego przy nabyciu takich towarów i usług. W orzeczeniu wydanym na gruncie przedstawionego stanu faktycznego TSUE sformułował przesłanki, które przemawiają za uznaniem danej czynności za nadużycia prawa:

- po pierwsze, dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy (obecnie dyrektywy 112) i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, mają skutkować uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów;
- po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

Pierwsza z przesłanek ma więc charakter obiektywny i odnosi się więc do takich czynności, które po pierwsze, spełniają formalne warunki określone przez dyrektywę 2006/112/WE lub przepisy krajowe. W przypadku, gdy transakcja nie jest przeprowadzona zgodnie z zasadami określonymi przez stosowne przepisy dojść może bowiem raczej do oszustwa niż nadużycia. Druga przesłanka ma natomiast charakter subiektywny – jest nią cel przeprowadzenia transakcji. Jak bowiem podkreślił Trybunał, zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

W innym istotnym orzeczeniu w sprawie C-425/06<sup>7</sup> Trybunał doprecyzował sposób postępowania pozwalający ocenić, czy czynności można uważać za praktyki stanowiące nadużycie – w tym celu „sąd krajowy powinien najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie, czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego”.

W wyroku z 22.12.2010 r. w sprawie C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), TSUE rozstrzygał przypadek, w którym podatnik wykorzystał rozbieżność pomiędzy przepisami poszczególnych państw członkowskich. TSUE, powołując się na przesłanki stwierdzenia nadużycia prawa określone w wyroku w sprawie Halifax, zauważył w pierwszej kolejności, że pomiędzy spółką RBS Deutschland a jej kontrahentami nie występowały żadne powiązania prawne. Było też bezsporne, że wykonane czynności nie miały charakteru sztucznego, a także, że zostały one dokonane w ramach normalnej działalności gospodarczej. TSUE podkreślił, że zarówno cechy wykonanych czynności, jak i charakter stosunków między stronami, nie zawierały żadnych elementów, które mogłyby prowadzić do przyjęcia, że stworzono sztuczną konstrukcję, mającą na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej.

Jednym z wniosków, do których doszedł sąd było to, iż: "fakt, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim świadczyła usługi na rzecz spółki mającej siedzibę w drugim państwie członkowskim, a postanowienia dotyczące dokonanych czynności zostały ustalone w zależności od uwarunkowań właściwych zainteresowanym podmiotom gospodarczym, nie może być uważany za nadużycie prawa"<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministrem gospodarki i finansów) a Part Service Srl, dotyczącego określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do czynności leasingu, których przedmiotem w większości przypadków były pojazdy samochodowe.

<sup>8</sup> Zgodnie z uzasadnieniem: „W stanie faktycznym, takim jak w sprawie przed sądem krajowym, art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może odmówić podatnikowi odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu nabycia towarów dokonanego w tym państwie członkowskim w wypadku, gdy towary te zostały wykorzystane do celów czynności leasingowych dokonywanych w innym państwie członkowskim, tylko dlatego, że z tytułu czynności dokonanych w sytuacji, w której powinny być one objęte podatkiem należnym, w tym drugim państwie członkowskim nie został zapłacony podatek od wartości dodanej.”

Podobne rozstrzygnięcie zapadło w wyroku z 22.12.2010 r. w sprawie C-103/09<sup>9</sup>. W przedstawionym stanie faktycznym nie ulegało wątpliwości, że celem przeprowadzonych transakcji leasingowych było uzyskanie korzyści podatkowej polegającej na rozłożeniu w czasie płatności podatku VAT z tytułu omawianych zakupów, tak aby odroczyć powstanie zobowiązań podatkowych. TSUE przypomniał, że "dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie, konieczne jest również, by pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, wskazana korzyść podatkowa była sprzeczna z celem, któremu służą owe przepisy".

Tymczasem niewątpliwie transakcje leasingowe są objęte zakresem stosowania przepisów o VAT, a "korzyść podatkowa mogąca ewentualnie wyniknąć z dokonywania tych transakcji nie stanowi sama w sobie korzyści, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów tej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego dyrektywę (...)"

W konsekwencji w ocenie Trybunału: "korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak będące przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy (...) i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, o ile warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym, i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego."

Reasumując, sformułowane przez TSUE przesłanki zastosowania przedmiotowej klauzuli są jasne, a sam dorobek orzeczniczy unijnego sądu w tym względzie jest bogaty. Pozwala to sądom krajowym na orzekanie z powołaniem się tylko na treść wskazanych wyżej wyroków.

---

<sup>9</sup> Wyr. z 22.12.2010 r. w sprawie C-103/09 Weald Leasing. TSUE analizował w nim strukturę transakcji, w której podatnik wykonujący czynności zwolnione poprzez zestaw transakcji otrzymał w użytkowanie na podstawie umowy leasingu samochody.

### 3. OPTYMALIZACJA PODATKOWA WOLNA OD ZARZUTU?

---

W istocie rzeczy zasadniczym zagadnieniem nad jakim pochylał się Trybunał, było wytyczenie granicy dzielącej uprawnione planowanie podatkowe od nadużycia prawa. Przedmiotowa zasada znajdowała bowiem zastosowanie do transakcji przeprowadzanych wprawdzie zgodnie z obowiązującymi przepisami, ale w konsekwencji których podatnik osiąga korzyść podatkową, która wykracza poza to, co przewidział ustawodawca.

W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi i transakcjami opodatkowanymi może opierać się na wielu czynnikach, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT (tak np. w wyrokach w sprawach C-4/94 BLP Group, C-108/99 Cantor Fitzgerald International, C-255/02 Halifax). Podobne stanowisko Trybunał przyjmował także w przypadku możliwości dokonania przez podatnika wyboru pomiędzy różnymi rodzajami transakcji prowadzącymi do różnych konsekwencji podatkowych (np. wyroki w sprawach C277/09 RBS Deutschland Holdings GmbH, C-103/09 Weald Leasing). Ponadto, Trybunał wskazywał, że nie można czynić podatnikowi zarzutu, iż skorzystał z przepisu prawa lub luki prawnej, które pozwoliły mu, bez nadużycia prawa podatkowego, na zmniejszenie zobowiązania podatkowego (zob. wyrok w połączonych sprawach C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep)<sup>10</sup>.

TSUE, we wskazanym już wyroku w sprawie Halifax, zauważył, iż: „w sytuacji, gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwoma transakcjami, dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT.” TSUE podkreślił, że podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe. Z uzasadnienia wyroku wynika również, iż zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych. O ile więc nie ulega wątpliwości, że TSUE nie wymaga, dla ustalenia wystąpienia nadużycia, aby owa korzyść podatkowa była celem wyłącznym, o tyle przyjmuje, że nawet jeżeli ów cel jest celem głównym to jednak

---

<sup>10</sup> Zob. Michalik Tomasz, *VAT. Komentarz*, wyd. 12., Warszawa 2016, Wydawnictwo C.H. Beck, ISBN: 978-83-255- 8630-0.

istnienie innych, gospodarczo uzasadnionych celów przeprowadzenia transakcji w określonej formie pozwala na zaakceptowanie poprawności przeprowadzonej transakcji.

Rzecznik Generalny M. Poiares Maduro w swojej opinii wydanej w przedmiotowej sprawie,<sup>11</sup> uznał, że: „podstawową zasadą jest swoboda wyboru najniżej opodatkowanego sposobu prowadzenia działalności w celu zminimalizowania kosztów. Z drugiej strony taka swoboda wyboru istnieje tylko w zakresie prawnych możliwości przewidzianych przez reżim podatku VAT”.

W dalszej zaś części Rzecznik doszedł do następujących wniosków: „ze względu na owe zasady zakres zasady interpretacyjnej prawa wspólnotowego zakazującej nadużycia przepisów dotyczących podatku VAT musi być zdefiniowany w taki sposób, aby nie wpływał na legalny handel. Takiemu potencjalnemu, negatywnemu wpływowi zapobiega takie rozumienie zakazu nadużycia, zgodnie z którym prawo dochodzone przez podatnika jest wyłączone jedynie wtedy, gdy wykonywana przez niego dana działalność gospodarcza nie ma żadnego innego obiektywnego uzasadnienia, niż spowodowanie powstania tego prawa względem organów podatkowych, a jego uznanie stałoby w sprzeczności z celami i skutkami, których osiągnięciu służą właściwe przepisy wspólnego systemu podatku VAT. Działalność gospodarcza tego rodzaju, nawet jeżeli nie jest bezprawna, nie zasługuje na ochronę ze strony wspólnotowej zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ jej jedynym prawdopodobnym celem jest podważenie założeń samego systemu prawnego”.

We wskazanym już wyroku C-103/09 TSUE stwierdził, iż „Nie można bowiem zarzucić podatnikowi, że wybrał transakcję leasingową, zapewniającą mu korzyść podatkową polegającą, jak wynika z postanowienia odsyłającego, na rozłożeniu w czasie płatności podatku, a nie transakcję kupna, która by mu tej korzyści nie zapewniła, o ile podatek VAT z tytułu wskazanej transakcji leasingowej zostanie należycie i w pełni uiszczony”.

Mając na względzie powyższe podkreślenia wymaga fakt, że klauzula nadużycia prawa w orzecznictwie TSUE nie ma na celu przeciwdziałania zachowaniom mającym na celu optymalizację podatkową. Podatnikowi przysługuje bowiem prawo do dokonania

---

<sup>11</sup> Opinia z dnia 5 kwietnia 2005 r. w sprawie C-255/02.



wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe.

#### 4. SKUTKI UZNANIA DANEJ CZYNNOŚCI ZA NADUŻYCIE PRAWA

---

Uznanie praktyki określonego podmiotu za nadużycie prawa wywoływało z kolei wątpliwość co do konsekwencji podatkowych przedmiotowych czynności. Zadawano sobie pytanie czy należy je ustalać zgodnie z formalnym przebiegiem transakcji, czy też można zastosowaną przez podatnika konstrukcję pominąć, a jeśli tak, to w jakich okolicznościach i na jakich zasadach określić ostateczne skutki podatkowe takich czynności.

W komentowanej już sprawie Halifax Trybunał podkreślił, że przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, powinny prowadzić do obowiązku zwrotu uzyskanych korzyści w przypadku gdy doszło do nadużycia prawa.

Podobnie Trybunał wypowiedział się w przywołanej już sprawie C-425/06: „jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.”

Warto także przytoczyć wyrok TSUE o sygnaturze C-653/11,<sup>12</sup> w którym TSUE wskazał, że: „omawiane warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących taką praktyką stanowiącą nadużycie.”

---

<sup>12</sup> Wyrok TSUE (trzecia izba) z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs przeciwko Paul Newey. Trybunał uznał, iż „Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 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 przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym.”



Mając na uwadze powyższe, możliwe jest sformułowanie przesłanek, jakimi należy się kierować przy analizie czy dana sytuacja może stanowić nadużycie prawa w VAT (przesłanki te powinny być spełnione łącznie):

- celem czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej;
- w przypadku wystąpienia również innych celów danej transakcji niż cel powyższy, nie mogą one mieć uzasadnienia gospodarczego;
- powyższa korzyść ma być sprzeczna z określonym celem założonym w Dyrektywie 2006/112/WE czy też w ustawodawstwie krajowym transponującym ten akt unijny;
- brak jest uzasadnienia gospodarczego dla przeprowadzanych transakcji;
- można było ukształtować dany stosunek w inny sposób, niewiążący się z tego typu konsekwencjami podatkowymi.

Co ważne, dokonywane transakcje mają być z formalnego punktu widzenia w pełni oparte na istniejących przepisach.

## 5. PRZEPISY POLSKIE

---

### 5.1 Definicja

Klauzulę nadużycia prawa, w świetle nowego brzmienia art. 5. ustawy o VAT, dodany ustęp 5 definiuje jako: „(...)dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.”

Przy czym przez czynności, o których mowa w ust. 1, rozumieć należy zdarzenia podlegające opodatkowaniu, w tym:

- odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Przepis ten wskazuje także na konsekwencje dokonania czynności, które można uznać za praktyki stanowiące nadużycie w świetle ustawy o VAT. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 4 w/w ustawy czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

## 6. PORÓWNANIE PRZEPISU POLSKIEGO Z ORZECZNICTWEM UNIJNYM

---

Pojęcie nadużycia prawa na gruncie polskim zostało zdefiniowane zgodnie z tezami wynikającymi z orzecznictwa TSUE. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT czynności mające na celu nadużycie prawa zostały dokonane w ramach transakcji, która spełnia warunki formalne ustanowione w przepisach ustawy. Taki wniosek można także wyprowadzić z powołanego orzecznictwa TSUE, gdzie jednym charakterystycznych elementów konstrukcji nadużycia prawa jest to, że dokonywane transakcje są z formalnego punktu widzenia w pełni oparte na istniejących przepisach.

Co istotne, trudno w pełni ustalić do jakiego rodzaju warunków formalnych, które spełnić miałyby dana transakcja, a które zostały ustanowione w przepisach ustawy ustawodawca się odnosi.

Elementem składowym polskiej definicji jest także to, aby transakcja miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Jak się wydaje jest to formuła zgodna z tezami zawartymi w orzecznictwie TSUE co do celu przeprowadzenia transakcji. Jednak, jak wynika z tez zawartych w orzecznictwie TSUE, zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych. TSUE nie wymaga dla ustalenia wystąpienia nadużycia, aby owa korzyść podatkowa była celem wyłącznym. Przyjmuje jednak, że nawet jeżeli ów cel jest celem głównym to jednak istnienie innych, gospodarczo uzasadnionych celów przeprowadzenia transakcji w określonej formie pozwala na zaakceptowanie poprawności przeprowadzonej transakcji.

Należy wskazać, że polski ustawodawca nie wprowadza powyższego doprecyzowania wprost.

Warunek jakim jest sprzeczność z celem, któremu służą określone przepisy ustawy jest dość nieprecyzyjny, niemniej zgodny jest z tezami zawartym w orzecznictwie TSUE. Nie ulega wątpliwości, że osiągnięcie korzyści takiej jak np. odliczenie podatku naliczonego w przypadku, w którym kontrola wykaże, że zakupiona usługa nigdy nie została wykonana jest korzyścią nieprzewidzianą przez ustawę.

Ustawodawca w art. 5 ust. 4 określa konsekwencje stwierdzenia nadużycia prawa, które również wynikają z rozstrzygnięć dokonanych przez TSUE.

Reasumując, regulacja przedmiotowej zasady na gruncie ustawy o VAT jest o wiele mniej rozbudowana, a tym samym mniej treściwa od określenia jej istoty i przesłanek w orzecznictwie unijnym. Sytuacja ta nie jest korzystna dla polskiego podatnika. Przepisy bowiem powinny być sformułowane w sposób jasny i precyzyjny, co sprzyja pewności prawa i zaufaniu obywatela do państwa, pomagając tym samym w stosowaniu prawa i pozwalając unikać problemów interpretacyjnych.

## **7. PRZYKŁADY CZYNNOŚCI, KTÓRE MOGĄ BYĆ UZNANE ZA NADUŻYCIE PRAWA**

---

Warto w tym miejscu wskazać na przykłady transakcji, które są szczególnie „narażone” na przyporządkowanie ich do kategorii nadużycia prawa.

### **7.1 Świadczenia kompleksowe**

Przedmiotowe świadczenia składają się z szeregu czynności, które mogą być przedmiotem odrębnych stosunków prawnych. Przykładem świadczenia złożonego jest kompleksowa usługa transportowa obejmująca oprócz transportu również usługi okołotransportowe takie jak załadunek, rozładunek, ważenie, informowanie o przybyciu bądź odprawie towarów czy też dostawa towaru wraz z dołączonym dodatkiem promocyjnym. Świadczenie tego typu występuje również w sytuacji dostawy powiązanych ze sobą towarów lub usług (bądź też towarów wraz z usługą) w taki sposób, że stanowią one pewną nierozzerwalną całość oferowaną kontrahentowi.

W ślad za zapytaniami kierowanymi przez podatników do organów podatkowych wskazać można pewną stale powtarzającą się grupę transakcji, co do których istnieje niepewność w zakresie uznania ich za sprzedaż kompleksową. Dotyczyć to będzie głównie nabywania usług dodatkowych przy nabywaniu towarów opodatkowanych odwrotnym obciążeniem, dostawę sprzętu medycznego,<sup>13</sup> usług najmu, usług w zakresie organizacji konferencji, sprzedaży pakietów promocyjnych na zakup dostępu do platformy szkoleniowej w zakresie kursów na prawo jazdy czy też usług wstępu na siłownię.

Polskie przepisy nie dają bezpośredniej podstawy prawnej do wyodrębnienia świadczeń złożonych i traktowanie ich jako takich na gruncie przepisów o VAT<sup>14</sup>.

Należy wskazać, iż świadczenia kompleksowe mogą być jednym z rodzajów optymalizacji podatkowej, zarówno w zakresie wysokości deklarowanej kwoty podatku należnego, jak i możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

Dokonując czynności kompleksowej, w ramach której świadczenie główne jest opodatkowane poza terytorium kraju lub według obniżonej stawki podatku VAT, czy też ma szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, podatnik powinien te zasady również zastosować do czynności pomocniczych. Może to oznaczać optymalizację podatkową, w przypadku gdy świadczenia pomocnicze podlegają

---

<sup>13</sup> Zagadnienie to było przedmiotem interpretacji m.in. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.03.2013 r., sygn. IPPP1/443-1237/12-2/PR. Organ podatkowy uznał, że dostawa wyrobu medycznego oraz jego instalacja (montaż) w wyznaczonym miejscu stanowią na tyle ściśle powiązane ze sobą czynności, że obiektywnie tworzą one jedno nierozzerwalne świadczenie. Bez dostawy sprzętu medycznego, usługa instalacji (oraz montażu, w części polegającej na połączeniu urządzeń tego samego typu w system) utraciłaby swój sens. Montaż służy zapewnieniu prawidłowego wykonania i skorzystania ze świadczenia głównego. Zatem montaż wyrobu medycznego jest elementem czynności dostawy wyrobu medycznego. Wobec tego dostawę wyrobu medycznego wraz z jego montażem należy traktować jako kompleksową i opodatkować stawką właściwą dla dostawy wyrobu medycznego, tj. 8%.

<sup>14</sup> Zob. m.in. wyrok NSA z 1.06.2011 r., sygn. I FSK 869/10, w którym sąd stwierdził, że łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy. Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 25.08.2010 r., sygn. I FSK 1221/09. Stanowisko takie powielają również organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych. Przykładowo wskazać należy na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29.04.2013 r., sygn. IPPP3/443-98/13-2/KT.

opodatkowaniu w kraju lub mają podstawową stawkę podatku VAT, czy też powinny być wykazywane wcześniej w deklaracji aniżeli świadczenie główne<sup>15</sup>.

Zasadniczo najczęściej z optymalizacją podatkowa w odniesieniu do świadczeń kompleksowych mamy do czynienia w przypadku zastosowania do całości stawki niższej - właściwej dla usługi głównej.

Optymalizacja podatkowa może wystąpić nie tylko w przypadku wykonania przez podatnika czynności kompleksowej i opodatkowania całej transakcji według np. preferencyjnej stawki VAT właściwej dla czynności głównej. Z optymalizacją będziemy mieli również do czynienia, gdy podatnik odliczy podatek naliczony wynikający z faktury dokumentującej zakup świadczenia kompleksowego, w skład którego wchodzi świadczenie zasadnicze dające prawo do odliczenia (np. organizacja konferencji) ale i czynność pomocnicza, która gdyby była zakupiona oddzielnie nie byłaby odliczona przez podatnika (np. usługa gastronomiczna)<sup>16</sup>.

Szczególnie wrażliwym obszarem w ramach usług kompleksowych są transakcje dokonywane w branży gastronomicznej, gdzie praktyką jest sprzedaż towarów w zestawach, prowadzona w celu zyskania na różnicy w stawkach VAT. Warto w tym miejscu przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi<sup>17</sup>. Odnosząc się do opisanego we wniosku mechanizmu polegającego na sprzedaży zestawów składających się z towarów opodatkowanych stawką podstawową VAT (np. napoje) i obniżoną organ stwierdził, że przy określaniu subiektywnego wynagrodzenia za sprzedawane towary należy wziąć pod uwagę całokształt okoliczności

---

<sup>15</sup> Przykładowo optymalizacja podatkowa z uwagi na miejsce świadczenia usług wystąpi, gdy podatnik realizuje usługę kompleksową serwisu urządzenia na rzecz podatnika z Niemiec, w której usługą podstawową jest usługa serwisowa, a usługą pomocniczą jest przeszkolenie w zakresie funkcjonowania urządzenia przeprowadzone na terytorium kraju. Przy założeniu, że występuje usługa kompleksowa i opodatkowanie powinno nastąpić według zasad właściwych dla usługi głównej, to zgodnie z art. 28b ustawy o VAT, cała transakcja powinna być rozliczona przez kontrahenta niemieckiego w Niemczech, tj. kraju, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Natomiast przy oddzielnym rozliczaniu usług, usługa serwisowa opodatkowana byłaby w Niemczech, zaś usługa szkoleniowa w Polsce.

<sup>16</sup>Prawo do odliczenia w takich przypadkach potwierdzają również organy podatkowe w interpretacjach podatkowych (np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 05.10.2010 r., sygn. IBPP1/443- 670/10/EA).

<sup>17</sup> Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2016 r. (I SA/ Łd 166/16).

towarzyszących takiej transakcji, zwłaszcza to, czy nie stanowią one nadużycia prawa w celu uzyskania korzyści podatkowej.

## 7.2 Rabaty

Kwestią problematyczną może okazać się także udzielanie rabatów. Przykładowo działania przedsiębiorcy polegające na klasyfikacji objętych rabatem towarów, opodatkowanych według różnych stawek, do towarów objętych jedynie podstawową stawką VAT (pomijając przy tym towary, dla których właściwa jest stawka obniżona) może zostać uznane za działanie mające na celu chęć zapłaty niższego podatku VAT (a przez to mieszczące się w definicji w/w klauzuli).

Trzeba zauważyć, że aby zastosować rabat, będący obniżeniem podstawy opodatkowania musi być on prawnie dopuszczalny. Co ważne, należy zauważyć, że z dniem 1 stycznia 2004 r. zmieniła się regulacja dotycząca rabatów.

Pojęcie "opustu" w obecnym art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT<sup>18</sup> może być utożsamiane z pojęciem rabatu w brzmieniu art. 29 ustawy VAT obowiązującego do 31 grudnia 2013 r.<sup>19</sup>.

Unormowanie z art. 29 ust. 4 ustawy o VAT obowiązujące przed 1 stycznia 2014 r. w części dotyczącej rabatów obniżających podstawę opodatkowania były sformułowane inaczej niż przepisy obecnie obowiązujące. Po pierwsze, zgodnie z przedmiotowym przepisem obrót zmniejszało się o kwoty udokumentowanych,<sup>20</sup> prawnie dopuszczalnych<sup>21</sup> i obowiązkowych rabatów (bonifikat, upustów, uznanych reklamacji i skont). W braku regulacji analogicznej do obecnie obowiązującego art. 29a

---

<sup>18</sup> Zgodnie z art. 29a ust.10 ustawy o VAT podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 13, obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1.

<sup>19</sup> Zgodnie z tym przepisem podstawę opodatkowania zmniejszało się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów, bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b).

<sup>20</sup> Udokumentowanie oznaczało konieczność potwierdzenia udzielenia rabatu, co mogło zostać dokonane zarówno w formie odpowiedniego aneksu do umowy, jak i faktury wystawianej przez sprzedawcę (udzielającego rabatu), gdyż faktura taka jest wystarczającym potwierdzeniem udzielenia rabatu.

<sup>21</sup> Prawnienie dopuszczalne były te rabaty, które nie były explicite zabronione – de facto oznaczało to pełną dowolność udzielania rabatów.

ust. 7<sup>22</sup> z punktu widzenia regulacji dotyczących podstawy opodatkowania rabaty należało podzielić na te przyznane przed ustaleniem ceny i te, które zostały przyznane po ustaleniu ceny. Przepis art. 29 ust. 4 dotyczył zatem tylko tych rabatów, które zostały udzielone po wystawieniu faktury i po pierwotnym określeniu obrotu.

Brak na gruncie art. 29a w obecnym brzmieniu wymogów dotyczących udokumentowania i dopuszczalności rabatów. Niektórzy zwracają uwagę, że formułowanie takich wymogów nie jest potrzebne – dla celów dowodowych, gdyż (nie tylko dla potrzeb obniżenia podstawy opodatkowania) podatnicy powinni zadbać o udokumentowanie zarówno ceny, jak i jej obniżki.<sup>23</sup>

Zgodnie z art. 29a ust. 7 ustawy o VAT możliwe jest przez podatników zastosowanie rabatu, co wpływa na kształtowanie podstawy opodatkowania. Co ważne, przepis pozostawia im dużą swobodę i w sposób wyraźny nie ogranicza podatnika ani w wysokości udzielanych rabatów, ani w przedmiocie wyboru towarów na jakie rabat ma zostać udzielony.

Przedmiotowa względna swoboda w udzielaniu rabatu może być przyczyną zakwestionowania przez organy tego typu transakcji.

Przykładowo, Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi stwierdził, że udzielenie rabatu na produkt opodatkowany najwyższą stawką VAT, przy pozostawieniu ceny produktów obłożonych niższą stawką bez zmian, stanowi nadużycie prawa podatkowego.<sup>24</sup> Interpretacja ta spotkała się z uzasadnioną krytyką.

Należy zauważyć, iż obiektywne istnienie innych korzyści niż te o charakterze podatkowym powoduje, że nie ma podstaw do tego, by odmawiać podatnikowi prawa do ustalenia rabatu w określonej przez niego wysokości. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych nie stanowi obejścia prawa podatkowego. Zmniejszenie zobowiązania

---

<sup>22</sup> Zgodnie z art. 29a ust. 7. ustawy o VAT podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;  
2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;  
3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

<sup>23</sup> Michalik T., VAT. Komentarz, wyd. 12., Warszawa 2016, Wydawnictwo C.H. Beck, ISBN: 978-83-255-8630-0.

<sup>24</sup> Interpretacja indywidualna IPTPP3/4512-297/15-2/OS z dnia 27 października 2015 r.



podatkowego w wyniku wyboru towaru, który podlegać będzie rabatowaniu nie powinno stanowić przesłanki do ingerowania w działalność gospodarczą podatnika<sup>25</sup>.

### 7.3 Sprzedaż za złotówkę

Z rabatami łączy się także praktyka sprzedaży za złotówkę towarów o znacznie wyższej wartości. Wprowadzenie klauzuli może stać impulsem dla organów, które dotychczas nie dysponowały instrumentem doszacowania podstawy opodatkowania w VAT w przypadku tego typu transakcji między podmiotami niepowiązanymi. Organy mogą podnosić, że tak niska zapłata została wprowadzona wyłącznie po to, aby czynność nie była opodatkowana jako nieodpłatna, czyli od znacznie wyższej wartości.

### 7.4 Outsourcing usług

Outsourcing usług jest jedną z możliwości obniżania kosztów. Zazwyczaj bywa on definiowany jako przedsięwzięcie polegające na wydzieleniu ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa macierzystego realizowanych przez nie funkcji i przekazanie ich do realizacji innym podmiotom gospodarczym<sup>26</sup>.

Pozwala on ograniczyć koszty, skoncentrować się na kluczowych kompetencjach, podnieść jakość usług, poszerzyć umiejętności, skrócić czas wprowadzania nowości na rynek i powiększyć przewagę nad konkurencją<sup>27</sup>.

W umowie outsourcingu funkcji podatkowych można zawrzeć zapisy przenoszące na firmę zewnętrzną część ryzyka podatkowego, związanego z proponowanymi rozwiązaniami optymalizacyjnymi.

Zważając na przedstawioną specyfikę outsourcingu, mając na względzie jeden z celów tego rodzaju działalności, tj. obniżenie kosztów działania firmy, organy podatkowe mogą zarzucić danemu podmiotowi chęć uzyskania nieuprawnionej korzyści, a w dalszej konsekwencji nadużycie prawa na gruncie ustawy o VAT.

### 7.5 Usługi niematerialne

Największy wpływ na rozwój przedsiębiorstwa i jego wartość dla akcjonariuszy mają aktywa niematerialne – patenty i know-how, marki, kwalifikacje personelu, silne

---

<sup>25</sup> Zob. Książek Marcin, *Rabat a nadużycie prawa podatkowego*, strona internetowa Grant Thornton.

<sup>26</sup> Trocki M., *Outsourcing. Metoda restrukturyzacji działalności gospodarczej*, Warszawa 2001, s. 13.

<sup>27</sup> Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wyd. 2, Warszawa 2013r., Wydawnictwo C.H. Beck.

więzi z klientami, oprogramowanie, unikalne rozwiązania organizacyjne, procesy i tym podobne elementy.

Obecnie istotnym aspektem zarządzania ryzykiem podatkowym jest prawidłowe zarządzanie usługami niematerialnymi, m.in. w zakresie podatków.

Tego rodzaju usługi o charakterze niematerialnym często służą do wyprowadzenia zysków ze względu na brak ich materialnego produktu oraz możliwość zawyżenia wyceny.

Problematyczny może okazać się zarówno sposób ustalenia ceny za tego typu usługi, jak i dokumentacja ich wykonania są często przedmiotem zainteresowania ze strony organów podatkowych.

Dokumentacja usług niematerialnych musi potwierdzać fakt, że usługa taka rzeczywiście była świadczona. Sama faktura i dowód zapłaty nie są wystarczającymi dowodami. Częstym zarzutem ze strony kontrolujących jest to, że usługa niematerialna była fikcyjna, czyli że firma nigdy jej nie świadczyła.

Niematerialny charakter tego typu usług stwarza bowiem możliwości ku nadużyciom. Są one wykorzystywane w procederze „handlu fakturami” czy „przesuwania wyniku podatkowego”. Jeśli faktura odzwierciedla rzeczywistą transakcję, uprawnia nabywcę towaru lub usługi do odliczenia wynikającego z niej podatku naliczonego, co prowadzi do obniżenia zobowiązania w VAT. „Sprzedaż faktur” polega natomiast zasadniczo na handlu fakturami dokumentującymi dostawę towaru lub wykonanie usługi, do których nie doszło (tzw. puste faktury) i jest działaniem nielegalnym.

Zważając na fakt, iż usługi niematerialne zostały wskazane przez Ministra Finansów jako jeden z priorytetowych obszarów kontroli podatkowych i skarbowych w najbliższym czasie, bardzo prawdopodobnym wydaje się scenariusz, w którym organy podatkowe powezmą wątpliwości na tle tego typu usług.

#### **7.6 Powoływanie przez gminy spółek celowych**

Nadużycia prawa organ będzie mógł się doszukać również w rozliczeniach gmin, gdy powołują one spółki celowe jedynie po to, by mieć możliwość odzyskania VAT od inwestycji.

#### **7.7 Podwykonawstwo (usługi budowlane)**

Z tematyką świadczenia usług budowlanych łączy się szereg nieuczciwych praktyk podatników. Jedną z nich jest sprzedaż materiałów budowlanych jako rzekomej usługi budowlanej z użyciem takiego materiału. Wynika to ze zróżnicowania stawek – do usług budowlanych stosuje się obniżoną stawkę 8 proc., a na materiały budowlane – 23 proc.

Świadczenie usługi podwykonawstwa może się łączyć z problemami m.in. w stosowaniu odpowiedniej stawki podatku VAT w transakcjach między podmiotami polskimi (ustawa o VAT przewiduje tu 2 możliwe stawki - 8% lub 23%) czy też przy transakcjach zagranicznych (konieczne będzie tu ustalenie miejsca świadczenia usługi i w związku z tym możliwe będzie stosowanie różnych stawek lub całkowite zwolnienie, zwłaszcza jeżeli to będzie wewnątrzspółnotowe świadczenie usług).

W celu zmniejszenia nadużyć na tle rozliczania tego typu usług przewidziano nowy schemat rozliczania podatku<sup>28</sup>. Będzie ono polegał na tym, że w obrocie między podwykonawcami to nabywca usługi będzie naliczał podatek. Potencjalny nieuczciwy przedsiębiorca nie dostanie więc kwoty tego podatku w wynagrodzeniu za swoją usługę.

Ponadto eksperci<sup>29</sup> zwracają uwagę, że wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT dla podwykonawców usług budowlanych może doprowadzić do wykorzystywania schematu klasycznej transakcji karuzelowej, tyle że dotyczącej usług<sup>30</sup>.

## 7.7 Pośrednictwo

Transakcje dokonywane przez pośredników są często przedmiotem badania organów podatkowych pod względem nadużyć na tle podatkowym.

---

<sup>28</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych z dnia 21 października 2016 r.,

<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12290205/12380467/12380468/dokument251249.pdf>

<sup>29</sup> Prof. W. Modzelewski, *Odwrótny VAT dla podwykonawców usług budowlanych: Czy można wymyślić większy nonsense?* Interia Biznes z dnia 16 października 2016 r., <http://biznes.interia.pl/podatki/news/odwrrotny-vat-dla-podwykonawcow-uslug-budowlanych-czy-mozna,2404327,4211>.

<sup>30</sup> Ibidem. Mechanizm wykorzystania tego pomysłu dla unikania opodatkowania ma być bardzo prosty. Podwykonawcy, którym wykonawca zleca także zakup materiałów, korzystając ze stawki 0 proc. ("odwrócony VAT"), uzyskują zwroty podatku naliczonego od zakupionych materiałów i "usług niebudowlanych". Następnie formalny wykonawca świadczy te usługi z rabatem, sprzedając je poniżej wartości, pokrywając niezapłaconym VAT-em straty na tej działalności. W końcu inwestor otrzymuje zwrot podatku naliczonego z tytułu tej inwestycji, choć podatku VAT nie zapłacił.

Przykładem mogą być transakcje łańcuchowe. Ustawa wprost reguluje skutki tzw. łańcuchowej dostawy towarów<sup>31</sup>. Jest to sytuacja, w której odbywają się co najmniej dwie dostawy pomiędzy co najmniej trzema podmiotami, przy czym towar wydawany jest bezpośrednio przez pierwszego dostawcę ostatniemu nabywcy.

W takich przypadkach, mimo że faktyczne przemieszczenie towarów odbywało się tylko pomiędzy pierwszym dostawcą a ostatnim nabywcą, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Oczywiście dostawy towarów nie dokonuje ostatni (finalny) nabywca, chociaż jest on również podmiotem biorącym udział w tych czynnościach.

Transakcje łańcuchowe są wykorzystywane przez mechanizm „karuzeli podatkowej”. Polega on na tym, że pierwszym nabywcą towarów na terytorium kraju jest podmiot pełniący rolę „znikającego podatnika”, który nie odprowadza należnego podatku VAT do urzędu skarbowego. Dokonuje on sprzedaży towaru do kolejnych podmiotów pełniących funkcję pośredników („buforów”), którzy formalnie spełniają obowiązki związane z rozliczeniami podatku VAT. Ich głównym celem nie jest jednak zysk na transakcji w rozumieniu rynkowym, a jedynie wydłużenie łańcucha obrotu, aby utrudnić wykrycie procederu. Finalnie zaś towar trafia do ostatniego w łańcuchu krajowych dostaw podmiotu („brokera”), który dokonuje sprzedaży towaru w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy bądź eksportu, przy zastosowaniu preferencyjnej stawki VAT 0% i występuje o zwrot podatku, który nie został zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu

Organy podatkowe przyjmują, że jeśli łańcuch dostaw, w skład którego wchodzi dokonane przez dany podmiot transakcje nabycia lub sprzedaży, stanowią część oszustwa będącego „karuzelą podatkową”, którego dopuściły się osoby trzecie, to nawet wówczas, gdy podmiot ten o tym, że w tym łańcuchu uczestniczy, nie wiedział, to i tak nie nabywa on prawa do zwrotu uiszczanego podatku VAT naliczonego od nabytych w ten sposób towarów (w łańcuchu dostaw), które następnie odsprzedaje innym podmiotom.

---

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 7 ust. 8. ustawy o VAT w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

O ile karuzela podatkowa nie zostanie ujawniona w pierwszych etapach działania, w późniejszym czasie organy podatkowe posiadają bardzo ograniczone możliwości dochodzenia nieuiszczonych należności podatkowych bezpośrednio od podmiotów będących faktycznymi inicjatorami i beneficjentami całego procederu.

### **7.8 Kompensaty**

Kompensaty są formą rozliczeń bezgotówkowych pomiędzy kontrahentami i dają możliwość dokonania rozliczeń należności z jednej strony i zobowiązań z drugiej w warunkach braku płynnych środków płatniczych. Mogą one przynieść szereg korzyści, dlatego są chętnie stosowane w obrocie wierzytelnościami. Jedną z nich jest unikanie dwukrotnego regulowania zobowiązań pomiędzy podmiotami, które świadczą sobie nawzajem usługi i dostarczają towary.

W umowie kompensacyjnej strony mają możliwość swobodnego określenia poziomu wynagrodzenia z uwzględnieniem uzasadnionych rabatów i VAT jest naliczany od kwoty należnej ustalonej przez strony. Ma to szczególne znaczenie przy tego typu rozliczeniach między podmiotami powiązanymi.

Powyższe korzyści mogą być rozpatrywane przez organy podatkowe jako czynność mająca na celu nadużycie prawa.

Pod lupą tychże organów znajdują się zapewne „operacje stalowe”, które wykorzystują wielokrotny obrót stalą na rynku krajowym, która jest od 1 października 2011 r. faktycznie opodatkowana stawką 0% ze względu na objęcie go mechanizmem odwrotnego obciążenia. W najbardziej upowszechnionej formie podatnikowi oferuje się zakup określonych usług z dużym podatkiem naliczonym, za które płaci on przy pomocy przedmiotowych operacji kompensacyjnych, a zwrot podatku uzyskuje poprzez zakup i sprzedaż partii towarów, które są wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, czyli objętych tzw. odwrotnym obciążeniem.

### **7.8 Barter**

Zgodnie z art. 603 kodeksu cywilnego<sup>32</sup> barter jest umową zbliżoną do umowy zamiany, w przypadku której każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Ustalając podstawę opodatkowania przy transakcjach barterowych, należy mieć na

---

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 nr 16 poz. 93; dalej jako: k.c.).

uwadze, że organy podatkowe będą badały prawidłowość ustalenia obrotu pod kątem wspomnianej definicji. Może się więc zdarzyć, że urząd będzie niekiedy próbował zakwestionować przyjętą wartość świadczenia i ustalić ją na poziomie wartości nabycia towaru lub całkowitego kosztu poniesionego przez stronę umowy na wykonanie tych usług.

### 7.9 Przekształcenia

W ramach optymalizacji podatkowej firmy weryfikują alternatywne metody stosowania określonego rozwiązania biznesowego pod kątem minimalizacji obciążeń podatkowych. Przykładem takiej optymalnej konstrukcji prawnej może być zastosowanie strategii z wykorzystaniem spółek: komandytowej i z ograniczoną odpowiedzialnością. Ta mieszana (hybrydowa) forma prowadzenia działalności gospodarczej może bowiem przekładać się na wymierne, realne oszczędności (korzyści) finansowe, w tym w podatku VAT.

## 8. ALTERNATYWA DLA WPROWADZENIA KLAUZULI

---

W ostatnich latach podejmowane były różnorakie działania mające na celu, tak jak i klauzula nadużycia prawa, ukrócenie oszustw na gruncie ustawy o VAT. Jednym z proponowanych rozwiązań legislacyjnych był projekt ustawy z dnia 15 września 2015 r. o podatku od towarów i usług<sup>33</sup>.

Zaproponowano walkę z nadużyciami w podatku VAT poprzez m.in.

- rozszerzenie zasady solidarnej odpowiedzialności za podatek zbywcy towarów czy usługodawcy w obszarze wszelkich towarów i usług (poza określonymi wyjątkami) w przypadku zakupów powyżej 100.000 zł miesięcznie. Co do zasady więc nabywca odpowiadałby za niewpłacony przez dostawcę podatek (zaległość podatkową sprzedawcy);
- procedurę podzielonej płatności, która zwalniałaby z w/w solidarnej odpowiedzialności. Istotą procedury podzielonej płatności polega na tym, że część ceny za towar czy usługę odpowiadającą wartości netto nabywca wpłaca sprzedającemu, natomiast wartość podatku VAT zostaje uiszczona na

---

<sup>33</sup> Projekt ten przygotowany został przez Instytut Studiów Podatkowych „Modzelewski i Wspólnicy”

dedykowane konto nabywcy będące pod nadzorem organu podatkowego, z którego organ pobiera wpłaconą kwotę podatku za dany okres rozliczeniowy;

- stworzenie Centralnego Rejestru Podatników, który byłby wykorzystywany do weryfikowania danych podawanych przez kontrahentów podatników. Podatnicy mogliby sprawdzić, czy ich kontrahenci są podatnikami VAT czynnymi a także zweryfikować inne podstawowe dane ujawniane m.in. na fakturach z tytułu wykonania czynności;
- możliwość przedstawienia swoich regulaminów w Urzędzie Skarbowym do ich akceptacji. Właściwy organ podatkowy mógłby złożyć zastrzeżenia do zasad rozliczania podatku przez podatnika dotyczących niezgodności z prawem sposobu prowadzenia rozliczenia lub interpretacji przepisów podatkowych.

Z projektu wynikało, że podatnicy, którzy uczestniczą w operacjach dających korzyści podatkowe w VAT informowaliby o tym właściwy urząd skarbowy. Chodziło o operacje skutkujące zmniejszeniem podatku należnego lub zwiększeniem podatku naliczonego w danym roku lub kolejnych pięciu latach.

Podatnik, który według ustawy osiągnąłby korzyści podatkowe, lecz nie złożyłby zawiadomienia lub złożyłby je, podając nieprawdę lub zatajając prawdę, obowiązany byłby udowodnić w postępowaniu podatkowym, że zastosowane operacje gospodarcze są zgodne z prawem i rzeczywistością. Organ mógłby więc w każdym przypadku zakwestionować taką korzyść i to podatnik będzie musiał udowodnić prawidłowość rozliczeń.

Konstrukcja opodatkowania korzyści podatkowych ma pewne elementy wspólne z klauzulą nadużycia prawa. Łączy je cel, tj. wyeliminowanie sytuacji, w których podatnik uzyskuje korzyść majątkową w sposób nieuprawniony. Powyższy pomysł poddany został jednak również krytyce. Wskazywano, że przedstawiona w projekcie konstrukcja mogłaby powodować, iż operacją gospodarczą uznaną przez fiskusa za zmierzającą do osiągnięcia korzyści podatkowych mogłoby być np. udzielenie rabatu albo dokonanie jakichkolwiek zakupów, które spowodują powstanie nadwyżki podatku naliczonego.



Pomysł ten oceniany był negatywnie także ze względu na potencjalną niezgodności z prawem unijnym.

Czy to dobrze, że wprowadzono przedmiotową klauzulę?

Klauzula nadużycia prawa budzi liczne wątpliwości interpretacyjne. Należy zastanowić się czy jej wprowadzenie, z punktu widzenia przedsiębiorcy, było korzystnym rozwiązaniem?

Powszechne jest stanowisko, wg którego lakoniczność klauzuli da organom podatkowym zbyt szeroki margines swobody, co może odbić się niekorzystnie na sytuacji przedsiębiorców. Organy będą mogły bowiem często kwestionować transakcje, które w ich subiektywnym przekonaniu, stanowiły nadużycie prawa. Trudność w określeniu granic między nadużyciem, a dopuszczalną swobodą decydowania przedsiębiorcy o tym, jaki podatek powinien zapłacić (na swobodę w tym zakresie wskazuje TSUE) wiązać się może z nadmiernym obciążeniem dla „zwykłych” podatników niż dla rzeczywistych oszustów podatkowych.

Należy wskazać, że już przed wprowadzeniem do porządku prawnego przedmiotowej zasady organy miały skuteczne narzędzie do kwestionowania wątpliwych czynności z punktu widzenia podatku VAT. Tego typu środkiem było powoływanie się na przepis kodeksu cywilnego. W ramach tego badania czynności cywilnoprawne ocenia się z punktu widzenia ich zgodności z prawem, w szczególności, czy nie zostały one dokonane w celu obejścia prawa lub dla pozorów (art. 58 i 83 KC).<sup>34</sup> Jednocześnie sądy i organy korzystały także ze wskazanego w niniejszej pracy bogatego orzecznictwa unijnego.

Z drugiej strony, fakt uregulowania przedmiotowej zasady na gruncie przepisów o VAT, tj. unormowań krajowych, może sprzyjać większej pewności prawa. Podatnik, w toku przeprowadzanych czynności, będzie miał na względzie przedmiotową konstrukcję.

Istotne, zwłaszcza z punktu widzenia podatnika, wydaje się stworzenie określonych ram w prawie krajowym dla odgraniczenia uprawnionych działań podatnika od nadużycia prawa. Jak podkreśla bowiem TSUE „(...) nie można czynić podatnikowi zarzutu, iż skorzystał z przepisu prawa lub luki prawnej, które pozwoliły

---

<sup>34</sup> L. Kleczkowski, *Unikanie opodatkowania a obejście prawa*, MonPod 2000, Nr 7. Zob. też np. wyr. SN z 4.2.1994 r. (III ARN 84/93, POP 1995, Nr 2, poz. 36); wyr. NSA z 14.7.1999 r. (I SA/GD 2444/98, Legalis).

mu, bez nadużycia prawa podatkowego, na zmniejszenie zobowiązania podatkowego (C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep).”

### SUMMARY

#### **Abuse of rights clause in the Act of VAT**

This article describes the role and functions of Anti-Abuse Rule and presents some reflections on it. The Clause has been introduced by amending the Polish Tax Ordinance on 13th May 2016. In the present article the attempt has been made to analyse and compare the case law of the European Court of Justice on this issue to polish provisions of Anti-Abuse Rule establishing in the Goods and Services Tax Act. For example it is mentioned a fundamental judgment - C-255/02 (Halifax), which has been made by Court of Justice of the European Union on 21th February 2006 . The author makes a careful risk-benefit assessment of this Rule emphasising doubts arising from the way the Rule was constructed.

Key words: VAT carousel fraud, tax decision, observance of the law, tax law, tax inspection

Słowa kluczowe: karuzela vat, rozstrzygnięcie podatkowe, przestrzeganie prawa, prawo podatkowe, kontrola podatkowa