

Prawo Finansowe i Skarbowość

Podatek od towarów i usług, akcyza, podatek od gier

(Materiał źródłowy dla studentów)

Opracował: prof. dr hab. Witold Modzelewski

2020

SPIS TREŚCI

1. Refleksje na dwudziestopięciolecie podatku akcyzowego w Polsce.....	3
2. Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami tego podatku.....	3
3. Refleksje wokół podmiotowości w podatku akcyzowym z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego.....	4
4. „Przeznaczenie akcyzowe”: czy świadomość co do przeznaczenia wyrobu lub zamiar przeznaczenia przez podatnika rozstrzyga o opodatkowaniu tym podatkiem?	5
5. Subiektywna teoria prawa podatkowego, czyli krótka refleksja na temat rozliczania podatku akcyzowego	6
6. Kiedy towar staje się „wyrobem akcyzowym”, jeśli ów wyrób jest definiowany poprzez jego przeznaczenie (użycie)?	7
7. Z akcyzą jest źle, a będzie jeszcze gorzej.....	7
8. Akcyza tytoniowa: bez zasadniczych działań legislacyjnych nie wyeliminuje się nieopodatkowanej podaży papierosów	8
9. Tracimy co rok ok. 10 mld zł dochodów budżetowych z akcyzy	8
10. Składanie informacji MDR-3 przez podatników podatku akcyzowego	9
11. Jaki jest rzeczywisty efekt fiskalny zastosowanych dotychczas instrumentów uszczelniających podatek akcyzowy?	10
12. Akcyza w latach 2020-2024: wielka niewiadoma	11
13. Oszustwa w podatku akcyzowym są bardziej „opłacalne” niż w VAT.....	11
14. Podzielona płatność może być pułapką dla naiwnych podatników VAT.....	12
15. Zwalczajmy rzeczywistych oszustów w VAT a nie znęcajmy się nad ich ofiarami.....	13
16. Transakcje (nie) bezpieczne, czyli jak zostać podejrzanym o przestępstwo (pospolite) dzięki zastosowaniu split payment.....	14
17. Krajowe odwrotne obciążenie - bilans siedmiu lat.....	15
18. „Europejskie” przyczyny wyłudzeń podatku od towarów i usług w latach 2008-2015	17
19. Ważniejsza jest definicja „dobrej wiary” niż kryteria „dochowania należytej staranności”.....	17
20. Oficjalne kryterium należytej staranności w VAT będzie prawdopodobnie martwe.....	18
21. „Dołożenie należytej staranności” w rozliczaniu VAT-u może rodzić podejrzenie popełnienia pospolitego przestępstwa.....	19
22. Fatalne pomysły UE naprawy VAT. Nowe oszustwa zastąpią te, które znamy	20
23. Przyczyny patologizacji podatku od towarów i usług w latach 2008-2016	21
24. Kiedy wystawiając i księgując faktury nie można popełnić przestępstw fakturowych.....	22
25. Kto się boi a kto powinien bać się nowych przepisów Kodeksu karnego dotyczących fakturowania?.....	23
26. Anulowanie faktur w świetle nowych przestępstw fakturowych, czyli o katastrofie interpretacyjnej	24

1. Refleksje na dwudziestopięciolecie podatku akcyzowego w Polsce

Dwudziestopięciolecie podatku akcyzowego, przypadające w dniu 5 lipca 2018 r., uzasadnia formułowanie kilku ogólnych podsumowań oraz wniosków. Mówimy w końcu o drugim w strukturze dochodów budżetowych państwa źródle pieniędzy – ok. 70 mld zł w zeszłym roku, czyli o bezpieczeństwie fiskalnym naszego państwa.

Początkowo, czyli w czasach przedwspólnotowych (lata 1993-2004), dochody budżetowe z tego podatku były tylko niewiele mniejsze od dochodów z podatku od towarów i usług. Relacja ta uległa stopniowemu obniżeniu tak, aby ukształtować się na poziomie ok. 50%. Po wejściu do Unii Europejskiej, mimo widocznego kryzysu podatku od towarów i usług, dochody z akcyzy zaczęły realnie maleć, również w relacji do VAT: w 2017 r. spadły już do poziomu 45%. W tym roku będzie jeszcze gorzej – spadek do poziomu 42%, a w relacji do PKB – 3,4%. Stan obecny jest jednak wynikiem wieloletnich zaniedbań i systematycznej degradacji tego podatku przez pracodawcę oraz praktykę jego stosowania. Od 2010 r. obniżało się zainteresowanie tym podatkiem ze strony organów władzy publicznej, a zwłaszcza nastąpił szybki spadek kwoty tzw. ustaleń podatkowych, czyli wymiaru podatku przez organy kontroli skarbowej. Jeszcze w 2009 r. było to 19,7% całości ustaleń, a w 2015 r. już 4,26% całości ustaleń. W 2014 r. było to

4,15% ustaleń, co kwotowo wyniosło 440 mln zł, a w 2015 r. kwota ta wzrosła nominalnie do 789,6 mln zł, mimo obniżeniu ich udziału w kwocie ustalonej ogółem. Natomiast liczba wykonywanych przez organy kontroli skarbowej utrzymywała się w latach 2010-2014 na tym samym poziomie – około 10 tys. rocznie. Spadek ustaleń dotyczących podatku akcyzowego nie szedł jednak w parze ze spadkiem ilości składanych deklaracji w tym podatku: wręcz odwrotnie – ilość deklaracji AKC-4 i AKC-U w latach 2010-2013 (brak danych za inne lata) wzrosła trzykrotnie: z 42 tys. (2010), 51,8 (2011), 112,5 (2012) i 131,1 (2013). Nastąpił również drastyczny spadek ilości postępowań podatkowych dotyczących akcyzy w organach pierwszej instancji: z 80 tys. w 2011 do 49,2 w 2015, czyli prawie o połowę.

Podatek akcyzowy jest na pewno najtrudniejszym praktycznie podatkiem wymagającym wiedzy specjalistycznej, nie tylko w zakresie podatkowym. Wymaga jednak od władzy publicznej szczególnego nadzoru: podatników jest relatywnie niewielu, lecz płacą oni jednostkowo bezwzględnie najwyższe podatki; udział obciążeń fiskalnych w przychodach tych podmiotów jest najwyższy, nieporównywalny z branżami nie akcyzowymi. Również opłacalność produkcji, kontrabandy oraz sprzedaży niepodatkowanych rynków akcyzowych jest wyjątkowo wysoka,

dużo wyższa niż np. handel narkotykami. Działania władzy publicznej muszą więc mieć charakter dwutorowy:

- legalni podatnicy muszą być objęci fachowym nadzorem ze strony organów władzy publicznej; muszą to robić wyspecjalizowane organy skarbowe,
- nielegalna produkcja, przywóz oraz handel niepodatkowanymi wyrobami może być objęty działaniami organów ścigania, który muszą mieć odpowiednie uprawnienia o charakterze policyjnym oraz wiedzę ma temat specyfikacji rynku tych wyrobów.

Obiektywnie rzecz biorąc musi istnieć fachowa struktura służby akcyzowej, zarówno w ramach organów skarbowych jak i policji, bo na tym podatku trzeba się znać, a wiedza warunkuje skuteczność prowadzonych postępowań. Czy posunęliśmy się na tej drodze? Czy powołanie Krajowej Administracji Skarbowej wprowadziło tu nową jakość? I tak i nie, bo integracja służb skarbowych miała sens zarządczy, lecz jednocześnie odeszło z organów celnych wielu (większość?) specjalistów od akcyzy, którzy nauczyli się tego podatku od 2003 roku; wtedy organy celne przejęły do swojej właściwości ten podatek. Niestety kondycja akcyzy od 2016 r. pogarsza się, a dochody realnie spadają. Ich zaawansowanie w 2018 r. jest niższe niż w zeszłym roku. Nie ma również wizji „uszczelnienia” tego podatku. Szkoda.

2. Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami tego podatku

Pragnę wszystkich, którzy na co dzień sprzedają konsumentom olej rzepakowy ostrzec, że mogą już od lat posiadać zaległości podatkowe, o które mogą zapomnieć się organy podatkowe. W jakim podatku? Odpowiadam: w akcyzie, gdyż w zależności od zamiaru przeznaczenia, olej ten może stać się wyrobem akcyzowym. Czy przedstawiona teza uwypukla jakiś eksces interpretacyjny czy też jurysdykcyjny, niepotrzebnie go uogólniając? Raczej nie, bo od wielu lat, a na pewno od naszego wniowstąpienia, króluje nam niemiłościwie tzw. subiektywna teoria wyrobu akcyzowego. Dla mniej wtajemniczonych w niuanse tego podatku spieszę z wyjaśnieniem. Istotą części wyrobów akcyzowych (nie wszystkie) jest definiowanie poprzez

„przeznaczenie”. Przykładowo: węgiel jest wyrobem akcyzowym, jeżeli jest przeznaczony na cele opałowe. Również olej rzepakowy może być przeznaczony jako „dodatek lub domieszka do paliw silnikowych, co powoduje że staje się on wyrobem akcyzowym. Przykłady można mnożyć. Aby odpowiedzieć na pytanie, jak rozumieć owo „przeznaczenie”, należy na wstępie przedstawić co najmniej trzy znane mi teorie na ten temat. Oto ich lista:

- wyrób ma „przeznaczenie akcyzowe” gdy od momentu wytworzenia w Polsce, poprzez dystrybucję aż do faktycznego zużycia lub użycia również w Polsce zamiar ten nie uległ zmianie, a ostateczny nabywca zamówił wy-

tworzenie lub sprowadzenie z za granicy wyrobu, który miał być np. paliwem silnikowym lub domieszką dodatku do paliw. W myśl tej teorii wyrób ten od początku swego bytu na terytorium Polski stał się wyrobem akcyzowym i nigdy nie przestanie nim być nawet gdyby ostatecznie nie doszło do jego zamierzonego „akcyzowego” użycia lub zużycia. Tę teorię nazwiemy „teorią obiektywną”,

- w myśl drugiej, relatywnej teorii wyrób wytworzony w Polsce lub sprowadzony z za granicy bez przeznaczenia akcyzowego nie jest wyrobem akcyzowym, co jednak musi wynikać z faktycznych okoliczności oraz dowodów posiadanych przez producenta lub

importera (nabywcy wewnątrzspółnotowego) lub handlowca. Jeżeli jednak na określonym etapie obrotu nastąpi zmiana jego przeznaczenia na cele akcyzowe, podatnikiem staje się ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie. Zgodnie z tą teorią np. węgiel zaimportowany na cele inne niż opałowe nie jest wyrobem akcyzowym; stanie się on jednak wyrobem akcyzowym, gdy nabywca faktycznie zmieni przeznaczenie a jego dostawca wiedział i godził się z tym, że nastąpi zmiana przeznaczenia, co oczywiście trzeba mu udowodnić. Gdy jest to niemożliwe, to podatnikiem akcyzy staje się ten, kto faktycznie zużył lub użył ten wyrób na cele akcyzowe. Jest to teoria zwana „teorią relatywnego przeznaczenia”,

- trzecia teoria odwołuje się do świadomości podmiotu, który wytworzył w Polsce lub sprowadził z za granicy wyroby i brał pod uwagę, że wyrób ten może być – niezależnie od zamówienia lub oferty sprzedaży – mieć przeznaczenie akcyzowe. Wystarczy, że polskiemu producentowi lub importerowi (nabywcy wewnątrzspółnotowemu) przyszło do głowy, że wyrób ten może

na kolejnych etapach obrotu zmienić przeznaczenie na akcyzowe, aby stać się podatkiem podatku akcyzowego. Oczywiście to też trzeba udowodnić, ale nie jest to aż tak trudne, bo każdy, kto coś wie o cechach danego wyrobu potwierdzi, że może on być przeznaczony na cele napędowe lub opałowe, bo taka jego natura i takie są „okoliczności przyrody”. Wydobywając węgiel producent bierze pod uwagę, że może on być spalony w piecu grzewczym. I to już wystarczy: ów zamiar pojmowany czysto subiektywnie – brałeś pod uwagę w momencie wytworzenia lub przywozu z za granicy – to stałeś się podatnikiem akcyzy. Tę teorię nazywamy „teorią subiektywnego przeznaczenia”.

Która z powyższych teorii dominuje w praktyce skarbowej i sądowo-administracyjnej? Oczywiście każda z nich ma swoje miejsce, ale najważniejszą staje się od lat „teoria subiektywnego przeznaczenia”, bo daje relatywnie najlepsze efekty fiskalne. Gdy dowodem subiektywnego przeznaczenia jest np. ilość wytworzonych wyrobów, która powinna rodzić podejrzenie, że ktoś (nabywca?) zamierza użyć te wyroby na cele np. opałowe, ów

dowód „potwierdza” zeznanie, że wyrób można użyć również w innym niż deklarowanym pierwotnie celu, nie trzeba szukać tych, którzy ewidentnie zmienili przeznaczenie. Podatnikiem staje się w myśl tej teorii producent lub importer (nabywca wewnątrzspółnotowy), bo „miał świadomość przeznaczenia wyrobu”.

Ważne jest to, że w teorii nie jest istotne, gdzie nastąpiła owa przyszła zmiana przeznaczenia; mogło to być również za granicą, co jest nie tylko absurdem, ale również sprzeczne z prawem, bo „przeznaczenie akcyzowe” ma znaczenie tylko gdy było pod rządami danej ustawy, czyli wyłącznie na terytorium Polski.

Jeżeli więc ktoś sprzedaje olej rzepakowy w sklepie detalicznym, ale mu przyjdzie do głowy, że nabywca przeznaczy ten wyrób jako dodatek do paliwa silnikowego, zgodnie z trzecią teorią ma do czynienia z „wyrobem akcyzowym” i staje się podatnikiem tego podatku.

Wiem: akcyza to trudny podatek i aby go stosować nie wystarczy „doświadczenie życiowe” i ogólne przygotowanie prawnicze. Ale o tym nie pamiętaję ci, którym dano władzę swoiście pojmowanego stosowania prawa.

3. Refleksje wokół podmiotowości w podatku akcyzowym z tytułu wtórnego obowiązku podatkowego

Podmiotowość w podatku akcyzowym jest dość dobrze zbadana w przypadku zaistnienia zdarzeń, które tworzą tzw. pierwotny obowiązek podatkowy. W zależności od modelu tego podatku (obecnie jest ich pięć), lista tych zdarzeń nieco się różni. Łączy je jednak to, że stanowią owe pierwsze zaistniałe na terytorium Polski zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy w stosunku do danego wyrobu, w którym uczestniczy podmiot będący podatnikiem z tego tytułu, i – co równie ważne – obowiązuje tu zasada jednokrotności, czyli wszystkie kolejne tego rodzaju zdarzenia, których przedmiotem jest ten wyrób, już nie podlegają co do zasady opodatkowaniu. W przypadku zaistnienia zdarzenia z tej grupy ma miejsce co najmniej pięć skutków podatkowych związanych z powstaniem obowiązku podatkowego:

- a) obowiązek ten rodzi również w tej samej chwili podatek należny (zobowiązanie podatkowe) – natychmiastowy podatek należny, albo
- b) obowiązek ten zrodzi podatek należny w terminie późniejszym w stosunku do daty powstania obowiązku podat-

kowego – odroczonego podatku należny, albo

- c) obowiązek ten w terminie późniejszym wygasa bez powstania podatku należnego,
- d) obowiązek ten w tej samej dacie nie rodzi podatku należnego, mimo formalnego opodatkowania tych czynności, gdyż ma tu zastosowanie stawka 0%, albo
- e) obowiązek ten nie rodzi podatku należnego, bo w dacie jego powstania wyrób lub zdarzenie są zwolnione od podatku (zastosowanie ex lege zwolnienia przedmiotowego lub podmiotowego).

Podmioty uczestniczące w tych zdarzeniach jako podatnicy mają obowiązek dokumentowania, ewidencjonowania i deklarowania tych czynności, a regulacje prawne są kompleksowe a często bardzo szczegółowe. Podatnicy ci podlegają odrębnej rejestracji dla potrzeb tego podatku, a przemieszczanie części wyrobów objętych pierwotnym obowiązkiem podatkowym podlega również monitorowaniu.

Natomiast tzw. wtórny obowiązek podatkowy tworzy grupa zdarzeń, których przedmiotem są wyroby, w stosunku do których powstała inny już jeden z obowiązków podatkowych wymienionych w pkt a) do e). Zdarzenia te mają odrębną fenomenologię i charakter. Dotyczą one zarówno wyrobów, których dotyczy zdarzenie pierwotne prawidłowo udokumentowane, zaewidencjonowane i zadeklarowane, jak i wyrobów, które znalazły się w obrocie z naruszeniem prawa podatkowego, czyli – mimo powstania pierwotnego obowiązku podatkowego – nie zostały prawidłowo udokumentowane, a zwłaszcza zadeklarowane.

Do najważniejszych zdarzeń rodzących wtórnego obowiązku podatkowego należy zaliczyć:

- 1) zmiana pierwotnego przeznaczenia lub zamiaru użycia wyrobu, który był:
 - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad. a)
 - opodatkowany stawką 0% ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia (ad. d),

- zwolniony ze względu na przeznaczenie lub zamiar użycia – ad. c),
 - 2) ubytki powstałe w trakcie przetwarzania (produkcji), magazynowania lub transportu wyrobu, który był:
 - niżej opodatkowany ze względu na przeznaczenie lub użycie (ad. a),
 - nieopodatkowany w przypadkach wymienionych w pkt b) – e),
 - 3) posiadanie wyrobu w stosunku do którego powstania obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w pkt a) – e), lecz właściwy organ ustalił, że podatnik z tego tytułu zadeklarował czynność podlegającą opodatkowaniu, oraz nie rozliczył podatku.
- Zdarzenie, o którym mowa w pkt 1)-3) oczywiście muszą mieć miejsce na terytorium kraju. Podatnikiem z tego tytułu jest w przypadku 1) podmiot, który fak-

tycznie zmienił przeznaczenie lub użył wyrób, a także podmiot, który wykonał czynność mającą na celu zmianę przeznaczenia lub użycia przez osoby trzecie (również będące podatnikami z tego tytułu).

W przypadku 2) podatnikiem jest podmiot, który posiadał wyroby będące przedmiotem ubytków. W przypadku 3) podatnikiem jest podmiot, który wszedł w posiadanie tych wyrobów niezależnie od tytułu prawnego albo bez tytułu prawnego. Nie ma znaczenia, czy podmioty wymienione w pkt 1) – 3) prowadzą lub nie prowadzą działalności gospodarczej.

Zdarzenie tworzące wtórny obowiązek podatkowy w przypadku 1) i 2) z reguły mają jednokrotny charakter, lecz we wszystkich tych trzech przypadkach formalnie nie obowiązuje zasada jednokrot-

ności: każdy kolejny podmiot, który uczestniczy w tych zdarzeniach dotyczących tego samego wyrobu staje podatnikiem tego podatku; pogląd ten dominuje w praktyce skarbowej oraz judykaturze. Pozornie jest on dość oczywisty, bo ubytek (ad 2) nieopodatkowanego wyrobu w wyniku kradzieży podlega opodatkowaniu u okradzionego, a zarazem posiadacz wyrobu pochodzącego z kradzieży również jest podatnikiem. Zarazem jednak pogląd ten budzi zasadnicze zastrzeżenie z perspektywy zasad konstytucyjnych.

W przypadku wtórnego obowiązku podatkowego w jego dacie powstaje również podatek należny, chyba że nie można ustalić daty obowiązku podatkowego: wówczas opodatkowanie tych zdarzeń następuje z dniem ich wykrycia przez właściwy organ.

4. „Przeznaczenie akcyzowe”: czy świadomość co do przeznaczenia wyrobu lub zamiar przeznaczenia przez podatnika rozstrzyga o opodatkowaniu tym podatkiem?

Od ponad dwudziestu lat toczą się spory prawne na temat pojęcia wyrobu akcyzowego, który jest definiowany poprzez przeznaczenie, zwłaszcza paliwowe i opałowe. Istnieją na ten temat co najmniej trzy teorie:

1. o opodatkowaniu podatkiem akcyzowym albo o zastosowaniu niższej stawki albo zwolnieniu decyduje obiektywna możliwość przeznaczenia wyrobu niezależnie od tego, jaki jest formalnie deklarowany cel przeznaczenia przy produkcji lub dostawie (teoria potencjalnego przeznaczenia),
2. opodatkowaniu podlega wyrób o przeznaczeniu akcyzowym pod warunkiem jednak subiektywnego zamiaru takiego przeznaczenia przed dostawcą, w tym zwłaszcza jego działanie w złej wierze; gdy przy produkcji lub dostawie (importcie) deklarowane jest „nie akcyzowe” przeznaczenie, ale podatnik wiedział o rzeczywistym przeznaczeniu przez nabywcę, to jest on podatnikiem podatku (teoria subiektywna),
3. o opodatkowaniu decyduje formalne przeznaczenie wyrobu w momencie produkcji lub dostawy (treść zamówienia, umowy, itp.): jeżeli na następnych etapach obrotu następuje zmiana tego

przeznaczenia, to podatnikiem akcyzy jest ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie, a nie producent czy importer albo nabywca wewnątrz-wspólnotowy (teoria formalnego przeznaczenia).

W zasadzie wszystkie powyższe teorie występują w praktyce skarbowej i orzecznictwie sądowym. Przeważa jednak teoria 2), bo daje większe efekty fiskalne niż 3). Chyba największym absurdem jest teoria potencjalnego przeznaczenia (1). Dlaczego? Bo wiele wyrobów służących celom produkcyjnym czy konsumpcyjnym potencjalnie może mieć przeznaczenie akcyzowe, gdyż:

- mogą być użyte jako paliwo lud domieszka (dodatek do paliw) – dotyczy to np. jadalnego oleju roślinnego,
- mogą być użyte na cele opałowe (spalić w piecu na cele grzewcze można dowolny produkt).

Niemniej teoria ta wciąż wraca, bo jest wyrazem bezradności wobec zaistniałych stanów faktycznych: przy masowym wykorzystaniu przez konsumentów niektórych wyrobów na cele akcyzowe i braku chęci lub możliwości ścigania rzeczywistych podatników – organy skarbowe oraz sądy obciążają podatkiem tych, którzy są dostępni, czyli producentów lub importe-

rów: przecież oni wiedzieli, że wyrób ma takie cechy więc powinni go opodatkować na najwcześniejszym etapie obrotu.

Teoria subiektywna (2) jest równie absurdalna, bo wymaga badania ukrytego zamiaru podatnika. A przecież trzeba zadać pytanie: kim on jest? Czy idzie tu tylko o zarząd albo właściciela? A może – podobnie jak w przypadku VAT-u – również każdego pracownika, który również działał na szkodę firmy (tzw. kret). Dotychczas jest to teoria dominująca w praktyce, a dowodem dla jej zastosowania jest postawienie zarzutów prawno-karnych (karno-skarbowych) np. członkom zarządu niezależnie od późniejszych losów postępowania karnego.

Teoria trzecia – formalnego przeznaczenia, jest najbardziej przyjazna podatnikom, lecz trudna do obrony, bo akceptuje formalne dowody, a to z reguły wyklucza opodatkowanie na wczesnych etapach obrotu i rodzi konieczność podjęcia znacznie trudniejszych działań kontrolnych. Występuje ona jednak niekiedy w praktyce sądowej i miejmy nadzieję, że kiedyś zacznie dominować, bo obecna akcyza jest przykładem szczególnej wrogości interpretacyjnej w stosunku do części uczciwych podatników.

5. Subiektywna teoria prawa podatkowego, czyli krótka refleksja na temat rozliczania podatku akcyzowego

Podatek akcyzowy jest bezspornie jednym z najtrudniejszych i najbardziej skomplikowanych danin publicznych. Podatnicy nie bardzo wiedzą, czego się trzymać (kilkanaście tysięcy przepisów, interpretacji, wyroków krajowych i europejskich). Czym jest w tym przypadku prawo podatkowe, którego należy przestrzegać? Jeden z byłych ministrów finansów (z wykształcenia prawnik) niedawno stwierdził, że dla niego prawem jest to, co powie sędzia, który – jak można się domyślić – prawa nie stosuje, lecz je dopiero definiuje (ogłasza?). O ile w przypadku prawa sądowego pogląd ten jeszcze „trzyma się kupy”, bo istotna część sporów co do prawa jest i będzie rozstrzygana przez sąd (karny czy cywilny), to w przypadku prawa podatkowego – a o nim wypowiadał się ów były minister – jest to pogląd kuriozalny a przede wszystkim groźny. Dlaczego? Bo opowiada się za nihilizmem prawnym, czyli w istocie negującym jego istnienie, a przecież nie ma podatków bez przepisów podatkowych. Wynika to z faktu, że prawo podatkowe jest tylko w marginalnym zakresie tzw. prawem sądowym. Tak było, jest i na pewno będzie. Wyjaśnijmy istotę tego problemu, który być może dla prawników nie zajmujących się tym działem prawa jest czymś nowym. Są tu bowiem cztery etapy funkcjonalne ontologii prawa:

- ustanowienie przepisów prawa przez organy władzy publicznej: jest to proces ciągły, zmiany przepisów są codziennością, bo prawo podatkowe jest przecież prawem stanowionym,
- natychmiastowe, masowe i bezpośrednie zastosowanie tych przepisów przez podmioty prawa podatkowego: treść norm prawnych wynikających z tych przepisów określają indywidualnie te podmioty poprzez ich bezpośrednie zastosowanie lub interpretację przepisów: ten etap dotyczy wszystkich przepisów prawa podatkowego, chyba że były bezprzedmiotowe lub martwe,
- zastosowanie lub samoistne interpretowanie (urzędowe) tych przepisów przez organy władzy wykonawczej, które z urzędu lub na wniosek zainteresowanych stosują je w postępowaniach jurysdykcyjnych, kontrolnych i samoistnych procedurach interpretacyjnych. Etap ten dotyczy tylko niewielkiej części przepisów; nawet najbardziej sprawna administracja podatkowa nie jest w stanie objąć tymi

procedurami więcej niż 20% wszystkich przepisów, a te, które dostąpią udziału w tym etapie, wyselekcjonowane są w sposób dość przypadkowy i subiektywny. Co najważniejsze, brak jest jednolitości poglądów prawnych na temat treści norm prawnych wynikających, zdaniem tych organów, ze stosowanych lub interpretowanych przepisów, bo organy te najczęściej nie koordynują swojej praktyki,

- etap czwarty – zastosowanie lub samoistne interpretowanie tych przepisów w procedurach sądowych przez sądy administracyjne, Trybunał Konstytucyjny lub Trybunał Sprawiedliwości UE. I tu ma miejsce pluralizm poglądów prawnych, choć są one tu częściej ujednolicone (uchwały NSA). Obiektywnie ten etap obejmuje swym zakresem wręcz marginesową ilość przepisów prawa podatkowego, a w przypadku akcyzy wręcz minimalny. Precyzyjny pomiar tego zakresu jest bardzo trudny; jest jednak bezsporne, że nawet ustawy obowiązujące wiele lat mogą rodzić relatywnie niewielką judykaturę, a nawet gdy z trudnych do przewidzenia powodów jest więcej wyroków, to dotyczą one tylko nielicznych przepisów danej ustawy. Biorąc za miernik ilość stanowionych przepisów obejmującą również wszystkie ich nowelizacje, ich sądowa interpretacja obejmuje maksymalnie kilka procent w przypadku materialnego prawa podatkowe części szczegółowej; wyjątek tu stanowią przepisy prawnoproceduralne i materialne części ogólnych, gdzie ta ilość jest nieco większa, a przepisy są bardziej stabilne.

Przyjmując przedstawioną na wstępie tezę byłego ministra finansów, prawem jest tylko to, co powstało w etapie 4), czyli pojawia się jako zjawisko marginesowe i w dodatku wyłącznie *ex post*, czyli wtedy, gdy już odczytywane w tych procedurach przepisu od dawna nie obowiązują.

Wytlumaczę ten dość oczywisty fenomen. Pierwsze wyroki sądowe dotyczące przepisów podatkowych mogą pojawić się dopiero po kilku latach od wejścia w życie danego przepisu: taka jest istota postępowania sądowo-administracyjnego. W tym czasie przepis ten często ulegał kilkukrotnym zmianom, a stosowana przez sąd treść rzadko (bardzo rzadko) jeszcze obowiązuje.

Dlaczego ten sąd interpretuje prawo, którego już nie ma. Oznacza to jednak, że w świetle tej doktryny w przypadku prawa podatkowego w istocie nie ma prawa obowiązującego, bo etapy 1)-3) mają pozaprawny charakter, a przecież wiadomo, że nawet w tym skromnym zakresie, w jakim przepisy prawa są przedmiotem wykładni sądowej, nikt (lub prawie nikt) – poza adresatami postępowań jurysdykcyjnych – nie stosuje poglądów wyrażonych przez sąd. Wiara w to, że na podstawie nowych poglądów judykatury a nawet uchwał NSA ktokolwiek koryguje wstecznie deklaracje podatkowe, które złożył kierując się innym poglądem prawnym, jest wręcz naiwna, bo dla istotnej części (większości?) podatników stanowiłoby to katastrofę fiskalną (wyegzekwowanie zaległości podatkowych).

Podatnicy akcyzy mają w pełni świadomość stanu rzeczy i zbytnio nie przejmują się meandrami poglądów judykatury, chyba że dotyczą one ich bezpośrednio. Z zasady uznają ją za nieobliczalną, nieprzewidywalną i skrajnie wręcz subiektywną: każdy, najbardziej skrajny pogląd jest możliwy („nieznane są wyroki Boskie i sądów”).

Sądowa interpretacja przepisów prawa podatkowego jest postrzegana jako skrajnie subiektywna, która nie szanuje – podobnie jak w przypadku etapu 3) – poglądów dotyczących treści przepisów prawa faktycznie stosowanych przez podmioty prawa podatkowego. Dlatego również na tym etapie dominują postawy subiektywne a treść przepisu – poza przypadkami – gdy jest oczywista – jest interpretowana zgodnie z subiektywnie pojmowanymi interesami lub oczekiwaniami stosującego.

W podatku akcyzowym obowiązuje wiele szczegółowych przepisów, które nie wymagają interpretacji: aby je prawidłowo zastosować, wystarczy je uważnie przeczytać i zrozumieć. Biorąc pod uwagę subiektywizm poglądów prawnych formułowanych w 3) i 4) etapie, podatnicy z reguły siedzą cicho i nie chcą wywoływać wilka z lasu.

Dlatego też w tym podatku jest relatywnie mało interpretacji urzędowych i wiążących interpretacji akcyzowych. Inaczej mówiąc: subiektywna teoria prawa podatkowego nakazuje maksymalnie ograniczyć udział władzy w interpretowaniu treści przepisów. To dużo bezpieczniejsze.

6. Kiedy towar staje się „wyroblem akcyzowym”, jeśli ów wyrób jest definiowany poprzez jego przeznaczenie (użycie)?

Istotna część (większość) towarów będących wyrobami akcyzowymi w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. w tym podatku jest definiowana poprzez ich przeznaczenie (użycie). Przykładów jest wiele – dam najprostszy: wyrobem akcyzowym są „domieszki i dodatki do paliw niezależnie od symbolu CN”, czyli wyrobem jest w zasadzie każdy towar jeśli zostanie dodany (zmieszany) z benzyną lub olejem napędowym, a po tym zmieszaniu benzyna lub olej nie utraciła przydatności paliwa silnikowego. Czyli przeznaczenie (użycie) powodują, że dany towar staje się w sensie prawnym „wyroblem akcyzowym”, co powoduje, że z chwilą, gdy jest on przedmiotem zdarzenia podlegającego opodatkowaniu tym podatkiem powstaje obowiązek podatkowy, a uczestnik lub sprawca tego zdarzenia staje się podatnikiem akcyzowym.

Przepisy prawa podatkowego nie definiują tego, co należy rozumieć pod pojęciem „przeznaczenia” lub „użycia”, co powoduje, że musimy rozumieć je w znaczeniu potocznym: jeśli ktoś faktycznie przeznacza lub używa te wyroby zgodnie ze wskazanym w ustawie celem, to nadaje im cechę wyrobu akcyzowego. Wiemy jednak, że problem jest znacznie bardziej złożony, bo podstawowe znaczenie nie tyle sam fakt przeznaczenia (użycia), lecz już zamiar tego rodzaju działania, który nie tylko dotyczy danego podmiotu, lecz przede wszystkim jego kontrahentów, czyli potencjalnych nabywców danego towaru („wyrobu”?). Mamy w tym zakresie do czynienia z następującymi przypadkami:

1. podmiot produkuje lub nabywa towar w tym celu i oferuje je w celu ich sprzedaży z przeznaczeniem (użyciem) akcyzowym,
2. podmiot produkuje lub nabywa towar w innym celu i oferuje je w tym innym celu, ale bierze pod uwagę (nie godząc się), że nabywca przeznaczy je na cele akcyzowe, a zmiana owego przeznaczenia faktycznie nastąpi; czyli podmiot ten miał świadomość w momencie oferowania, że towar ten może stać się wyrobem akcyzowym,
3. podmiot produkuje lub nabywa towar w innym celu i oferuje je w tym innym celu, nie biorąc pod uwagę (nie godząc się), że nabywca przeznaczy je na cele akcyzowe lecz do zmiany przeznaczenia faktycznie dojdzie a jednocześnie sprzedawca ma świadomość, że towar może się stać wyrobem akcyzowym,
4. podmiot produkcji lub nabywa towar w innym celu i oferuje je w tym innym, „nie akcyzowym” celu i nawet nie podejrzewa, że towar ten może być przeznaczony przez nabywcę na cele akcyzowe. W przypadku 1) z zasady podmiot ten z zasady uznawany jest za podatnika, bo miał zamiar wyprodukować lub nabywać wyrób akcyzowy, który staje się nim już w momencie wytworzenia (nabycia) – zamiar bezpośredni.

W przypadku 2) i 3) również zamiar ewentualny albo wiedza o możliwości przeznaczenia akcyzowego powodują, że

czynność ta (sprzedaż) podlega opodatkowaniu.

Tylko w przypadku 4) z zasady uznaje się (i też nie zawsze), że brak wiedzy podmiotu o możliwym przeznaczeniu danego wyrobu powoduje, że zdarzenie to nie podlega podatkowi akcyzowemu. Zarazem jednak jest to przypadek wyłącznie hipotetyczny, bowiem ktoś, kto produkuje lub handluje tego rodzaju wyrobami z zasady zna ich potencjalne przeznaczenie

Poglądy wymienione w pkt 1) – 3) dominują w praktyce skarbowej a nawet w orzecznictwie sądowym. Co to oznacza? Ano tyle, że każdy producent lub handlowiec jest „potencjalnym” podatnikiem podatku akcyzowego, jeśli jego kontrahenci lub kontrahenci jego kontrahentów zmieniają – nawet bez jego wiedzy i świadomości – przeznacza towar na wyrób akcyzowy.

Organy idą tu na przysłowiową łatwiznę, bo przecież powinny uznać za podatnika wyłącznie podmiot, który faktycznie zmienił to przeznaczenie (użycie), ale są to z zasady podmioty trudne do ustalenia lub skontaktowania.

Czy stan ten powinien ulec zmianie? Na pewno tak, ale są na to niewielkie szanse: może w orzecznictwie TSUE pojawi się jakiś wyrok, który ograniczy podmiotowość producentów i sprzedawców wyłącznie do przypadku 1) i 2). Minister finansów mógłby w tej sprawie wydać interpretację ogólną, ale czy ktoś w naszym kraju zajmuje się na serio tym podatnikiem?

7. Z akcyzą jest źle, a będzie jeszcze gorzej

Nie ma i nie będzie w tym roku sukcesu w dochodach budżetowych z podatku akcyzowego.

Prognoza w wysokości 70 mld zł oznacza nie tylko realny spadek dochodów, lecz również obniżenie ich udziału w PKB o

- jedną dziesiątą procenta (z 3,5 2017 do 3,4 w 2018 r.). Prognoza ta nie

będzie prawdopodobnie wykonana: w pierwszym

- kwartale dochody z tego podatku ledwo przekroczyły 16 mld zł, a wykonanie za cały rok będzie w wysokości 64-66 mld zł. Dochody z tego podatku w latach 2007-2018 obrazuje tabela:

Przypomnę, że w marcu 2007 r. weszła w życie nowa ustawa o akcyzie, z którą jak widać bezzasadnie wiązano spore

nadzieje na poprawę efektywności fiskalnej tego podatku. Tak przynajmniej zapowiadał resort finansów. Nadzieje te okazały się płonne, a spadek udziału dochodów w PKB o 0,6%, mimo dobrej koniunktury na większość wyrobów akcyzowych w całym powyższym okresie, jest faktem, którego nie da się zmienić. Rok 2016 niczego nie wniósł. Szumnie zapowiadana reforma administracji skarbowej

Dochody z podatku akcyzowego w latach 2007-2018

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
mld zł	49	50,5	53,9	55,7	58	60,4	60,7	61,6	62,8	65,7	68	70
% PKB	4,1	3,9	3,9	3,9	3,7	3,7	3,7	3,6	3,5	3,6	3,5	3,4

Źródło: uzasadnienie projektu budżetu państwa na 2018 r.

jest jak dotąd kompletną porażką. Niektóre dane są wręcz osłupiające. Przypomnę, że akcyza w strukturach KAS zajmuje się:

- 44 urzędy skarbowe (US),
- 16 urzędów celno-skarbowych (USC) posiadających 45 delegatur i 143 oddziały celne.

Przedtem akcyzą zajmowali się celnicy: urzędy i izby celne.

Okazuje się, że urzędy skarbowe przeprowadziły w 2017 r. tylko 11 kontroli podatku akcyzowego a ustalenia (przypis)

wyniosły tylko 90 tys. zł. USC przeprowadziły:

- 64 kontrole celno-skarbowe (ustalenia 5 mln zł) oraz kontrole rynku (ustalenia 218 mld zł),
- 72 postępowania kontrolne (ustalenia 191 mld zł).

Dane te pochodzą z resortu finansów: w sumie na tle 2016 r. (93 kontrole wykonane przez urzędy kontroli skarbowej i 241 decyzje wydane przez urzędy celne), kiedy to ustalenia wyniosły 428,5 mln

zł, mamy spadek zarówno aktywności organów jak i ich wyników.

Podatnicy to dobrze wiedzą i strach przed akcyzą należy już od dawna do przeszłości.

Nieopodatkowana produkcja kwitnie na całego, budowane są kolejne fabryki nie tylko papierów, ale również wódki, które nie płacą tego podatku. Opozycja nie daruje tych zaniechań, bo to pierwsze lata są już zmarnowane.

8. Akcyza tytoniowa: bez zasadniczych działań legislacyjnych nie wyeliminuje się nieopodatkowanej podaży papierosów

Akcyza od wyrobów tytoniowych od ponad dziesięciu lat jest na drugim miejscu (po paliwach silnikowych) źródłem dochodów z tego podatku. Problem w tym, że wysokość tych dochodów w latach 2010-2017 oscylowała między 17-19 mld zł rocznie. Nie był to okres sukcesów fiskalnych: w 2012 r. uzyskano 18,6 mld zł, a potem nastąpił spadek nominalny do poziomu 17,4 mld zł w 2015 r. (czyli regres o pięć lat – w 2010 r. uzyskano również 17,4 mld zł). Potem było już trochę lepiej (18,6 mld zł w 2016 r.), lecz najwyższy poziom dochodów tego okresu (2012 r.) uzyskano nominalnie dopiero w 2017 r. (prawdopodobnie około 18,8 mld zł). Realnie oznacza to jednak spadek i to dość znaczny. Jesteśmy przecież europejskim gigantem w produkcji papierów: w tym czasie (lata 2010-2017) wzrosła ona ze 120 mld zł do ponad 172 mld zł, ale istotna część tej sprzedaży idzie na eksport. Największym problemem fiskalnym tej branży jest wysoki (chyba najwyższy wśród wyrobów akcyzowych) udział sprzedaży wyrobów nieopodatkowanych. Szacunki są tu różne: od 15% do 20%. To

dużo: gdyby wyeliminować to zjawisko dochody z akcyzy tytoniowej powinny przekroczyć 22 mld zł rocznie. Gdyby przyjąć najbardziej pesymistyczny szacunek strat w tym podatku podawany w branżowych raportach (Global Compact Network Poland) na poziomie 6,5 mld zł, to już można mówić o stanie katastrofy. Nawet gdy prawdziwe są tylko ostrożne szacunki, że nie co piąty ale co siódmy wypalany papieros w Polsce jest nieopodatkowany, to istniejący stan rzeczy jest poważnym zagrożeniem nie tylko dla uczciwych podatników, lecz również dla bezpieczeństwa państwa. Jeżeli zyski z nielegalnej produkcji i sprzedaży papierosów pochodzący wyłącznie z niezapłaconej akcyzy wynoszą rocznie ponad 3 mld zł (wersja najbardziej optymistyczna), do czego trzeba dodać niezapłacony VAT, podatek dochodowy i normalne zyski tego biznesu, to podziemie gospodarce dysponuje rocznie kwotą przekraczającą 4 mld zł, ustępując pierwszeństwa wyłącznie mafiom paliwowym. Skala dochodów pozawala zapewnić organizatorom tego procederu pomoc prawną, a

przede wszystkim lobbing w obronie status quo. Aby wyeliminować z rynku nieopodatkowaną podaż potrzebne są przede wszystkim działania legislacyjne, które:

- usuną przepisy ułatwiające tego rodzaju proceder,
- wprowadzą proporcjonalnie do skali zagrożenia kary za tego rodzaju działalność.

Obok tego muszą istnieć wyspecjalizowane jednostki policyjne, które będą działać „w terenie” likwidując fabryki oraz magazyny tych wyrobów. Resort finansów chwali się, że w 2017 r. dotyczyło to 61 podmiotów: to mało, ale dobre i to.

Na koniec pewna refleksja: okazuje się, że najbardziej kompetentni w zwalczaniu nielegalnej sprzedaży papierosów okrzyknęły się podmioty, które zajmują się unikaniem opodatkowania, podobnie jak w przypadku zwalczania jakiejś tam „luki w VAT”. Ciekawe skąd czerpią przekonanie, że znają się również na oszustwach dotyczących akcyzy tytoniowej?

9. Tracimy co rok ok. 10 mld zł dochodów budżetowych z akcyzy

Podatek akcyzowy wciąż czeka na „dobrą zmianę”. Najlepiej obrazuje jego stan wielkość dochodów budżetowych, które utrzymują się nominalnie na tym samym poziomie już trzeci rok (nieco mniej niż 70 mld zł), co oznacza ich realny spadek, mimo sprzyjających uwarunkowań makroekonomicznych (wzrost popytu konsumpcyjnego, wzrost PKB a przede wszystkim wzrost produkcji wyrobów akcyzowych – jesteśmy przecież jednym z największych w Europie producentów tych wyrobów). W tym roku za-

awansowanie dochodów z tego podatku jest bardzo skromne – w połowie roku było tylko 33 mld zł. Oznacza to, że prawdopodobnie nie osiągniemy planowanych dochodów na ten rok, co oznacza nominalny (!) spadek w stosunku do roku ubiegłego.

Dlaczego więc zmniejsza się udział dochodów z akcyzy w PKB? Gdyby uzyskano bazowy poziom tych dochodów z połowy pierwszego dziesięciolecia tego wieku – 4% PKB, to do budżetu z tego podatku powinno wpłynąć ponad 80 mld

zł, a uwzględniając korzystne zmiany w strukturze popytu – nawet 85 mld zł. Co się więc dzieje z tym podatkiem? Odpowiedź jest bardzo prosta: nic. Mimo że jeszcze w 2015 r. opracowane były projekty istotnego unowocześnienia tego podatku, ktoś storpedował tę inicjatywę (lobbing?), a projekt ustawy trafił do kosza. Straciliśmy dwa lata i około 16-18 mld zł. Szkoda, bo tolerancja dla nielegalnych i... „legalnych” oszustów demoralizuje, a przede wszystkim dyskryminuje uczciwych podatników. Godzi się czy-

wiście wyjaśnić, co rozumiem pod pojęciem „legalnych” oszustów: jest to swoista grupa podatników, którzy legalnie – dzięki „inwestycjom legislacyjnym” lub czyjeś głupocie może unikać tego podatku lub zaniżać jego wysokość. Grupa ta oczywiście występuje również w innych podatkach, lecz w akcyzie „inwestycje legislacyjne” są nadzwyczaj opłacalnym przywilejem.

Co należy zrobić, aby również w akcyzie zaistniała „dobra zmiana”? Odpowiedź jest dość prosta: trzeba zmienić prawo, a przede wszystkim ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym usuwając z niej zwłaszcza wszystkie „inwestycje legislacyjne” oraz należy zwiększyć dolegliwość kar groźących za oszu-

stwa w tym podatku, bo są one niewspółmiernie niskie w stosunku do „dochodowości” tego proceduru.

Są trzy newralgiczne punkty tego podatku:

- brak dostatecznego nadzoru nad krajowym przemieszczeniem wyrobów akcyzowym, od których legalnie nie pobrano podatku, również poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy,
- brak opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia wielu wyrobów, których opodatkowanie zależy od ich krajowego przeznaczenia,
- brak skutecznego nadzoru skarbowego nad rozproszoną produkcją i magazynowaniem przez małych oszustów.

Podatek ten zatrzymał się w swojej ewolucji przed prawie dwudziestu laty a nawet uległ uwstecznieniu wraz z przystąpieniem naszego kraju do UE (druga ustawa akcyzowa, która weszła w życie z dniem 1 maja 2004 r.). Nikt nie podjął się trudu stworzenia skutecznego nadzoru nad nieopodatkowanym transportem tych wyrobów (ad 1) lub zrobiono to z wieloletnim opóźnieniem, nie wprowadzono granicznej płatności tego podatku (ad 2 – typowa „inwestycja legislacyjna” w przypadku zwłaszcza wyrobów węglowych), nie powołano wyspecjalizowanych służb, które miałyby zwalczać odradzającą się wciąż „podziemną” produkcją tych wyrobów. Zaniedbania kosztowały nas od 2007 r. już około 100 mld zł.

10. Składanie informacji MDR-3 przez podatników podatku akcyzowego

Część podatników akcyzy wraz z deklaracją AKC – 4, powinno składać informację MDR – 3: jak dotąd niewielu wykonało ten obowiązek. Obowiązki te wynikają z art. 86 j Ordynacji podatkowej, który obowiązuje od dnia 1 stycznia 2019 r. Informacja MDR-3 składana jest wraz z deklaracją podatkową w przypadku gdy podatnik:

- dokonał w okresie, który dotyczy ta deklaracja, jakiegokolwiek czynności związanej ze stosowaniem tzw. schematu podatkowego, lub
- uzyskał korzyść z tytułu stosowania tego schematu.

Podatnik musi mieć status „kwalifikowanego korzystającego”, czyli musi spełnić co najmniej jeden z poniższych warunków:

- w roku poprzednim i w roku bieżącym jego przychody lub koszty lub aktywa przekroczyły kwotę 10 mln EURO, lub wartości towarów i usług, których dotyczy schemat podatkowy, przekroczyła 2,5 mln EURO, lub
- jest podmiotem powiązany z podmiotem spełniającym kryteria 1) lub 2) w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Podatnicy, którzy nie są kwalifikowanymi korzystającymi, nie muszą być obowiązani do raportowania schematów innych niż transgraniczne, a schematy dotyczące wyłącznie akcyzy, VAT-u i ceł wspólnotowych został ex lege zaliczone do schematów nie spełniających kryterium transgranicznego nawet gdy faktycznie takim są np. dotyczą nabycia we-

wnętrznego wyrobu lub wywozu za granicę wyrobów akcyzowych.

Raportowaniem są objęte schematy podatkowe, które wdrożono od dnia 1 listopada 2018 r.: tak wynika z przepisów przejściowych, mimo że nowy obowiązek wprowadzono od początku tego roku. Najwięcej w przypadku akcyzy schematy te dotyczą:

- zastosowania stawki niższej w miejsce stawki wyższej,
- zastosowania zwolnienia podatkowego w miejsce opodatkowania czynności (zdarzenia),
- uznania określonego towaru za wyrób nie będący wyrobem akcyzowym,
- uznania, że określone zdarzenie, mimo że dotyczy wyrobów akcyzowych, nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Podatnicy akcyzy bardzo często korzystają z porad dotyczących tych problemów. Jeśli nawet porada została udzielona przed 1 listopada 2018 r. lecz jej zastosowanie miało miejsce po tej dacie, a podatnik był w tym czasie kwalifikowanym korzystającym, powinien złożyć MDR-3 w dniu 25 lutego 2019 r. do Szefa KAS. Nie mylimy tego obowiązku z raportowaniem samego schematu, który powinien być złożony przez:

- promotora, jeśli nie był objęty tajemnicą zawodową lub został przez podatnika zwolniony z tej tajemnicy,
- korzystającego (czyli podatnika), jeśli nie zrobił tego promotor.

Podatnicy sygnalizują, że raczej nie złożyli tych informacji za styczeń 2019 r., bo o tym nie wiedzieli. Nieliczni byli

przekonani, że skoro zwolnili z tajemnicy zawodowej promotorów, to oni powinni złożyć zarówno MDR-1, jak i MDR-3. Oczywiście to nieprawda: tę ostatnią informację składa w każdym przypadku wyłącznie korzystający i tylko on.

Co więcej informację tę podpisują wyłącznie właściciele, a w przypadku osób prawnych – wszystkie (bez wyjątku) osoby reprezentujące podatnika. W przypadku spółek osobowych muszą również podpisać wspólnicy, którzy mają co najmniej 10% udziałów.

Informacja MDR-3 składana jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, bo jednoznacznie wynika z art. 86 j Ordynacji podatkowej i zawiera klauzule następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Zgodnie z tym przepisem klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej. Informacja ta jest przesyłana za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie ze strukturą logiczną, która jest dostępna na BIP resortu finansów. Sposób przesyłania tych informacji określa rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów.

Naruszenie obowiązków z tym związanych podlega odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie art. 80 f KKS.

Jeśli podatnik nie złożył za styczeń 2019 r. MDR-3, powinien to zrobić niezwłocznie wraz z czynnym żalem w rozumieniu art. , który daje szansę uniknięciu karalności.

Na koniec pewna refleksja: podatnicy nie powinni zwalniać z tajemnicy zawo-

dowej „swoich” doradców, jeśli mają oni zbyt dużą wiedzę na ich temat, bo owo zwolnienie z tajemnicy jest bezwzględne i nieograniczone w czasie: każdy zwolniony z tajemnicy promotor będzie mógł być przesłuchiwany w charakterze świad-

ka i to przez wszelkie organy. To od niego władza dowie się tego, czego nie jest w stanie ustalić w trakcie kontroli. Zarazem jednak promotorzy będą wcześniej czy później zwolnieni z tajemnicy zawodowej na zasadach ogólnych, które

ulegną prędzej czy później złagodzeniu. Wniosek jest z tego tylko jeden: promotor, który zbyt dużo wie o podatniku jest dla niego bardzo groźny i raczej „trzeba trzymać go na dystans”: czym mniej wie, tym lepiej.

11. Jaki jest rzeczywisty efekt fiskalny zastosowanych dotychczas instrumentów uszczelniających podatek akcyzowy?

Bardzo często jesteśmy przekonywani, że wprowadzane w ostatnich latach nowe przepisy podatkowe mają na celu „uszczelnienie” systemu podatkowego. Dotyczy to przede wszystkim podatku od towarów i usług, podatku dochodowego oraz – co nas najbardziej interesuje – akcyzy. Schemat rozumowania, który (jakoby) potwierdza uszczelniający charakter tych rozwiązań, jest następujący:

- istnieje wiele sposobów ucieczki od opodatkowania, które są faktycznie bezkarne,
- władza musi mieć możliwość szczegółowego monitorowania zachowań ogółu (wszystkich) podatników aby zauważyć, kto z nich unika podatku,
- podatnicy podglądani na co dzień odstąpią od swoich niecznych praktyk, bo będą się bać, że nie ujdą im one bezkarnie,
- gdy jednak zrobią coś złego, władza będzie o tym od razu wiedzieć i podejmie skutecznie działania egzekucyjne i represyjne.

Powyższy scenariusz ma być wykorzystany zarówno dzięki słynnemu JPK_VAT (w przypadku podatku od towarów i usług) jak i wszystkich pomysłów dotyczących tzw. śledzia, czyli śledzenia przemieszczania wyrobów akcyzowych (e-DD, SENT, „pakiety” tytoniowe, paliwowe, itp.). I jeszcze coś szczególnie ważnego: wszystkie warianty ciągłego monitorowania podatników „muszą” być zcyfrowane, bo bez „instrumentów informatycznych” nie da się ich zastosować.

Zyskują więc natychmiastowe wsparcie ze strony biznesu informatycznego, a to przecież potęga, nośnik nowoczesności oraz postępu, bo cyfryzacja jest przecież nową religią obowiązującą w „wolnym świecie”, „cywilizacji zachodniej”, czyli „amerykańskim protektoracie” (określenie profesora Zbigniewa Brzezińskiego).

Pozornie rozwiązanie to trzyma się kupy, ale tylko pozornie. Jest zbudowane na z istoty błędnym założeniu, który wynika z braku ogólnej wiedzy podatkowej

a może naiwności. Dlaczego? Już tłumaczę. Zdecydowana większość podatników (co najmniej 80%) rzetelnie wywiązuje się ze swoich obowiązków i robi to niezależnie od tego, czy ktoś ich podgląda lub nie podgląda przy pomocy jakichś tam „instrumentów informatycznych”.

W związku z tym gnębienie ich nowymi obowiązkami nie ma żadnego sensu i niepotrzebnie mnoży koszty i nie da jakichkolwiek dodatków efektów fiskalnych (bo nie może). Pozostali legalnie działający podatnicy, którzy mają mniejszą lub większą skłonność do ucieczki od opodatkowania, w celu ukrycia nagannych działań mogą:

- podać nieprawdę posługując się owymi instrumentami monitorującymi (z zewnątrz faktura podrobiona niczym się nie różni od prawdziwej),
- pominąć (ukryć) niewygodne dla siebie informacje, czyli władza nie będzie wiedzieć co oni robią złego.

Ta część podatników, którzy zajmują się „zawodowo” ucieczką od opodatkowania, nie wywiązuje się z jakichkolwiek obowiązków, w tym również z przekazywania informacji o np. przemieszczonych wyrobach i nikt ich do tego nie zmusi: istotą ich działalności jest uchylanie się od wszelkich obowiązków, bo są dzięki temu niewidoczni.

Co więc będzie skutkiem zastosowania tych „instrumentów”? Władza będzie wiedzieć więcej na temat uczciwych podatników, a – podobnie jak poprzednio – nie będzie widzieć patologii, bo nikt sam na siebie nie doniesie. Zarazem jednak dzień w dzień będzie spływać do właściwych organów nieprzebrana ilość zbędnych informacji, których nikt nie będzie w stanie analizować oraz interpretować.

Zresztą po co? Skoro każdy system autodenuncjacji jest zbudowany na złudnym założeniu, że wszyscy (bez wyjątku) są uczciwi, trzeba wierzyć (nie ma innego wyjścia), że to co podali podatnicy, jest prawdą, a tego czego nie podali – po prostu nie ma. Łatwo zauważyć, że powyższa

konceptja powszechnego podglądania wszystkich i każdego jest zbudowana na z istoty błędnym założeniu: trzeba monitorować nie uczciwą większość, lecz nieuczciwą mniejszość, a informacje na temat tych ostatnich trzeba zbierać nie od nich, lecz od tych, którzy będą ich podglądać: dlatego też dużo większe znaczenie praktycznie będzie mieć np. MDR-1 niż cały system SENT razem wzięty.

Przyjmijmy jednak, że przy pomocy powszechnie stosowanych systemów uda się ustalić podejrzanego o ucieczkę od akcyzy. I co? Zanim zostaną podjęte jakiegokolwiek czynności zabezpieczające dowody oraz majątek, sprawca rozpułynie się w przysłowiowej mgłę, bo od początku będzie przygotowany na taką ewentualność. Szansa na doprowadzenie do końca postępowania podatkowego mającego na celu określenie zaległości podatkowych, nie mówiąc już o wyegzekwowaniu jego zaległości, jest równa zeru.

Według oficjalnych informacji dochody budżetowe pochodzące z egzekucji administracyjnej zaległości w podatku akcyzowym w 2017 r. wyniosły... 18 mln zł, czyli mniej niż 0,3% rocznych dochodów. Utrzymanie i opłacanie aparatu, który zajmuje się tymi czynnościami, jest więc z tej perspektywy zupełnie nieopłacalne.

Na koniec pewna smutna refleksja: dochody budżetowe z podatku akcyzowego a latach 2015-2018 niewiele wzrosły nominalnie, a realnie spadły oraz obniżyła się ich reakcja do PKB. Na rok 2019 planuje się 73 mld zł dochodów z tego podatku.

Przez pierwsze dwa miesiące wpłynęło do budżetu tylko 10 mld zł, a osiągnięcie wyjściowego poziomu, czyli sprzed „rządów” Jana Rostowskiego na poziomie 4% PKB, powinno dać ponad 80 mld zł. Brakuje więc 10 mld zł. Przypomnę, że wyjściowy poziom osiągnięto bez zastosowania „instrumentów informatycznych” monitorujących. Efekt fiskalny zastosowanych dotychczas „pakietów” jest więc równy zeru.

12. Akcyza w latach 2020-2024: wielka niewiadoma

Co czeka podatników podatku akcyzowego w ciągu rozpoczynającej się właśnie nowej kadencji Parlamentu? Pytanie to zadają nie tylko sami zainteresowani, lecz również każdy, kogo interesuje polityka podatkowa w jej najbardziej istotnych zakresach, gdyż podatek ten stanowi drugie, po podatku od towarów i usług – źródło dochodów budżetu państwa. W tym roku z tego podatku wpłynęło nieco ponad 70 mld zł, co nie jest jakimkolwiek sukcesem: w minionym czteroleceniu dynamika wzrostu wpływów budżetowych z akcyzy była dużo niższa niż w przypadku VAT-u a nawet podatku dochodowego od osób prawnych. Nie osiągnięto również realnego poziomu tych wpływów sprzed 2009 r. gdy podatkami zaczął „rządzić” niezapomniany Jacek Vincent Rostowski (4% PKB). Tak naprawdę to w tym okresie zrobiono bardzo niewiele dla poprawy efektywności fiskalnej tego podatku, czyli „dobra zmiana” nie zapukała do tych drzwi, mimo że w 2015 r. były już przygotowane nawet projekty ustaw uszczelniających akcyzę. Po przyjściu nowego szefa wyrzucono je – podobnie jak nową ustawę o VAT – do kosza, co osobiście potwierdził nowy minister twierdząc, że w resorcie nikt się nie zajmuje naprawą tego podatku. Na pewno mówił prawdę i aby zapowiedziom stało się zadość, wyrzucono również wieloletniego dyrektora departamentu zajmującego się tym podatkiem. A swoją drogą warto zastanowić się dlaczego od wielu lat politycy wybierają na szefów tego resortu ludzi, którzy – ogólnie mówiąc – nie pasjonują się problematyką podatkową i mają się dopiero nauczyć. Tyle, że nie mają od kogo. W sumie niewiele zrobiono przez te cztery lata: zaniechania te kosztowały (nieuzyskane wpływy) co najmniej 30 mld zł, czyli było się po schylić.

A co zdarzy się w ciągu kolejnych czterech lat? Otóż oficjalnie nic nie wiadomo. W programie zwycięzców nie ma ani słowa o tym podatku. Nie ma również projektów ustaw, które – wzorem swojego poprzednika – nowy szef resortu mógłby wyrzucić do kosza. W jakimś wieloletnim planie finansowym poprzedni rząd zapisał sobie podwyżki stawek tego podatku, co przecież nie ma nic wspólnego z jego uszczelnieniem i równie dobrze może doprowadzić do spadku wpływów. Być może dowiemy się czegoś z expose nowego premiera, ale nie liczyłbym tu na jakiegokolwiek rewelacje. Zapowiada się więc „powtórka z rozrywki”, czyli rządy bezprogramowe, marazm i dalszy spadek realnych wpływów. Co najwyżej będą proponowane kolejne „pakiety” (np. paliwowy, tytoniowy i olejowy), których efektywność fiskalna w tym podatku jest trudno zauważalna. Niestety bezprogramowość polityki podatkowej jest czymś wręcz uniwersalnym dla naszej klasy politycznej: podobnie było w przypadku liberałów a przedtem lewicy w jej drugim wydaniu (lata 2001-2005). Tę pustkę jednak bardzo szybko wypełniają po cichu ci wszyscy, którzy umieją wykorzystać bezruch władzy. Kim oni są? Od lat jest to wiadome. Po pierwsze jest to zagraniczny biznes podatkowy, który przebrany za „ekspertów” załatwia swoje interesy lub zlecone przez swoich klientów. Znany głośny był przed kilku laty przypadek zatrudniania przez ów biznes byłego urzędnika resortu finansów, który po zmianie miejsca pracy był jednak częstym gościem w tym resorcie. Czy były to tylko spotkania towarzyskie? Zapewne, bo przecież funkcjonariusze publiczni nie można podejrzewać o kontakt z lobbystami. Co innego udział w „konferencjach naukowych”, gdzie mogą wsłuchiwać się w uczone wywody „ekspertów międzyna-

rodowych” i „renomowanych” firm zajmujących się zawodowo ucieczką od podatku.

Przed czterema laty wielu zwykłych podatników miało nadzieję, że wraz z „dobrą zmianą” zostaną raz na zawsze ucięte kontakty między funkcjonariuszami publicznymi a tym biznesem. Byli jednak głęboko naiwni. Wysokimi urzędnikami zostali byli (?) eksperci z tego biznesu a niektórym szefom resortu zdarzało się nawet wymieniać z nazwy (kryptoreklama?) firmy sławne w świecie z tego, że zapewniają swoim klientom „optymalizację podatkową”; gdyby w jakimś „cywilizowanym” kraju minister finansów powołałby się publicznie na podmiot z tej półki, uznano by go w najlepszym przypadku za przemęczonego i wysłano na zasłużony urlop, a służby specjalne zbadałyby wszystkie kontakty „przemęczonego” z tą firmą. U nas jest inaczej, a standard etyczny określił wspomniany już liberalny minister finansów, którego „społecznym doradcą” była pewna dama z międzynarodowego biznesu podatkowego.

Oficjalnie ten stan rzeczy będzie cicho lub głośno chwalony przez „opiniotwórcze media”, bo im dużo bliżej do owego biznesu. Stan ten może jednak ulec zmianie wraz z kolejnymi zatrzymaniami osób pełniących wysokie funkcje w tym resorcie. Ponoć lista jest dość długa. Jeżeli ktoś chciałby pomóc rządzącym wyrwać się (jeśli oczywiście chcą) z tych zależności, należałoby powołać komitet doradczy złożony z niezależnych i niewiązanych w dwuznaczne interesy ekspertów, którzy cokolwiek wiedzą na temat akcyzy. Byłby to zespół, który opiniowałby projekty resortowe oraz inicjowałby konieczne zmiany. Pieniądze (dla budżetu) jak zawsze „leżą na ulicy”: trzeba się tylko chcieć i umieć po nie schylić.

13. Oszustwa w podatku akcyzowym są bardziej „opłacalne” niż w VAT

Komisja śledcza zajmie się nie tylko VAT-em, ale również luką w podatku akcyzowym w latach 2007-2015. To dużo trudniejsze zadanie.

Cechami koncepcyjno-strukturalnymi charakterystycznymi dla tego podatku w wersji obowiązującej w Polsce w latach 2007-2015 były bowiem:

- regresywny charakter podatku: powszechne stosowanie stawek kwoto-

wych oraz marginesowe znaczenie stawek procentowych od obrotów, powodują, że wraz ze wzrostem wartości sprzedaży spada udział tych podatków w cenach wyrobów; jest to jednak cecha w większości przypadków narzucona przez prawo UE,

- masowe przemieszczanie wewnątrz-krajowe i wewnątrzspółnotowe wyrobów jeszcze nieopodatkowanych:

wynika to z istoty koncepcji procedury zawieszenia akcyzy, która obowiązuje w przypadku wszystkich istotnych grup wyrobów (zwłaszcza paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego, wina, wyrobów pośrednich oraz piwa): przewóz towarów między składami podatkowymi (krajowymi i poprzez granicę UE) dotyczy wyrobów nieopodatkowa-

- nych. Podobną koncepcję przyjęto w przypadku wyrobów węglowych od 2012 r. Powoduje to, że strategicznym problemem jest monitoring tych przewozów, zarówno bezpośredni jak i pośredni, kontrola transportu, gdyż odróżnienie legalnego i nielegalnego przewozu tych towarów było obiektywnie bardzo trudne ze względu na masowość zjawiska i możliwość podrobienia dokumentów przewozowych,
- asymetryczna struktura podmiotowa podatnika tego podatku: produkcja wszystkich istotnych grup wyrobów skoncentrowana jest w kilkunastu dużych podmiotach gospodarczych (paliwa, wyroby tytoniowe, alkohol etylowy, piwo), które dostarczają większość wpływu z tego podatku; trzeba więc dostosować zarządzanie tym podatkiem do tej struktury, doskonaląc metody nadzoru nad tymi podmiotami, aby wyeliminować nadużycia polegające na zakupie wyrobów zwolnionych ze względu na przeznaczenie lub nie będących wyrobami akcyzowymi od tych podmiotów a następnie dokonanie zmiany ich przeznaczenia,
 - obiektywnie łatwa możliwość nielegalnego wytworzenia większości istotnych wyrobów akcyzowych w sposób rozproszony przy niewielkich nakładach inwestycyjnych: produkcję papierosów, alkoholu etylowego a nawet paliw silnikowych (mieszane poza składem podatkowym można

- zorganizować przy niewielkich nakładach inwestycyjnych w relatywnie krótkim czasie: zwalczanie tych działań powinno leżeć w gestii organów ścigania, które powinny eliminować tego rodzaju produkcję,
- obsługa tego podatku wymaga istnienia stabilnego korpusu urzędniczego, który nie zajmuje się innymi podatkami; nie musi być to duża grupa funkcjonariuszy, lecz muszą być wysoko wynagradzani, bo opłacalność oszustów w tym podatku pozwala „kupić” każdego eksperta, zwłaszcza że ucieczką od tego podatku organizuje na największą skalę międzynarodowy biznes podatkowy, który działa jednocześnie w wielu państwach UE (i nie tylko) i dysponuje nieograniczonymi środkami,
 - jest to najbardziej skomplikowany podatek, wymaga operowania nie tylko wiedzą prawnopodatkową, ale również specjalistyczną z wielu innych dziedzin: musi więc istnieć zamknięty system kształcenia funkcjonariuszy publicznych zapewniający odpowiednią fachowość prowadzonych kontroli oraz postępowań podatkowych,
 - minimalne znaczenie judykatury sądowej jako ośrodka kształtującego funkcjonowanie tego podatku: sądy krajowe (NSA, WSA) oraz TSUE nie wykształciły autonomicznej doktryny tego podatku, gdyż jest on zbyt trudny, a procent spraw spornych trafiających przed sądy jest niewielki, dużo niższy niż w przypadku innych podatków.

Oznacza to, że władztwo interpretacyjne organów podatkowych jest nieporównywalnie większe; organy te mogą dowolnie „poprawiać” tą drogą wydane wcześniej przepisy, a pozycja podatników w sporze z tymi organami jest wyjątkowo słaba,

- wysoki udział kapitału zagranicznego w przemyśle akcyzowym: dotyczy to zwłaszcza producentów wyrobów tytoniowych, piwa, alkoholu etylowego; oznacza to, że podmioty te, podobnie jak w innych branżach, korzystają ze swoistego immunitetu kontrolnego: kontrole skarbowe oraz celne są wykonywane znacznie częściej w podmiotach o kapitale krajowym, gdzie są o wiele bardziej restrykcyjne.

„Opłacalność” oszustw w tym podatku nie może równać się z innymi podatkami. Oznacza to, że ucieczka od akcyzy przynosi relatywnie największe zyski liczone rocznie w wysokości nawet kilkunastu miliardów złotych. Skutkiem tego oszustwa te organizują nie tylko drobni krętacze, lecz również najwięksi liderzy biznesu podatkowego oraz... służby specjalne innych państw, które tą drogą pozyskują „środki na cele operacyjne”. W Polsce były to działania w zasadzie bezkarne, gdyż stosowane do nielicznych sprawców kary miały się nijak do uzyskanych z tego tytułu korzyści. Powstałe z tego tytułu zaległości nigdy nie zostały odzyskane. Czy komisja śledcza da sobie radę z międzynarodową mafią akcyzową? Mam nadzieję, że tak.

14. Podzielona płatność może być pułapką dla naiwnych podatników VAT

Po roku obowiązywania podzielonej płatności w podatku od towarów i usług większość podatników zrozumiała o co tu idzie. Pod przykrywką „uszczelnienia” tego podatku zastawiono na nich groźną pułapkę, którą należy omijać szerokim łukiem.

Istotą tej pułapki jest propagowany przez autorów tych przepisów motyw, którym (jakoby) mają kierować się podatnicy narzucając wybranym kontrahentom podzieloną płatność. Motywem tym ma być „ryzyko transakcji” – jeśli podatek obawia się, że może uczestniczyć w oszustwie, ma warunkować zakup towarów (usługi) od zgody dostawcy (usługodawcy) na podzieloną płatność. Tak od samego początku „nauczali” przedstawiciele firm doradczych zbliżonych do właściwego resortu.

Część podatników uwierzyła, czego skutki są następujące:

- podatnikom traktowanym przez ich kontrahentów za „ryzykownych”, będą szybko rosły wpłaty na ich rachunki VAT, czyli zostaną wskazani palcem przez innych podatników jako podejrzani o oszustwa podatkowe,
- podatnicy, którzy stosują podzieloną płatność w stosunku do „ryzykownych” kontrahentów dokonują swoistej autodenuncjacji, gdyż przyznają się do świadomego uczestnictwa w oszustwach podatkowych, czyli do działania w złej wierze („wiedział, że uczestniczy w oszustwie”), co wyklucza odwołanie się do kryterium dochowania „należytej staranności”.

Za jednym zamachem zrealizowano dwa cele: nabywcy stosując podzieloną

płatność wskazując podejrzanych o oszustwa, zarazem donosząc na samych siebie dostarczając dowód, że świadomie w nich uczestniczą. Aby wyselekcjonować podejrzanych wystarczy bacznie obserwować rachunki VAT, a gdy rosną wpłaty – sprawdzić, które faktury zostały poprzez zastosowanie podzielonej płatności potraktowane jako „ryzykowane”.

Początkowo obawiano się, że wpłaty na rachunki VAT zagrażą płynności podatników. Ten argument podnoszono w trakcie tzw. konsultacji społecznych, co tylko świadczy o merytorycznej jałowości tzw. procesu legislacyjnego. Jakoś nikt nie zauważył, że zagrożenie tkwi zupełnie gdzie indziej, czyli powtarza się po raz nie wiem już który stara prawda, że najczęściej mówią o tym podatku ci, którzy o nim niewiele wiedzą.

Jak więc zareagowali podatnicy, którzy zrozumieli o co tu chodzi? Po pierwsze, podjęli wewnętrzne ustalenia, że nie będą stosować podzielonej płatności w stosunku do swoich klientów, bo nie wierzą „ryzykownych transakcji”, a ich kontrahenci są poza wszelkimi podejrzeniami. Po drugie, podjęli twardą obronę przed wpłatami na ich rachunki VAT. Bez zgody wierzyciela na tę formę płatności wpłata na rachunek VAT przez dłużnika stanowić będzie nienależyte wykonanie zobowiązania.

Niestety część podatników, kierując się dość wątpliwymi sugestiami, wyselekcjonowała ryzykowane transakcje lub

nawet kontrahentów, narzucając im podzieloną płatność. Nie po raz pierwszy spotykamy się z patologią biznesu podatkowego, który najpierw podsuwa podatnikom jakieś „wynałazki”, a potem chce zarobić na ich obronie przed „zachłannym fiskusem”. Sprzyjają temu niejasne relacje między urzędnikami i tym biznesem, który od lat ma „wyśmienite relacje” z funkcjonariuszami publicznymi. Jedną z tych firm publicznie głosi, że właśnie jej zawdzięczamy wprowadzenie w Polsce omawianej tu koncepcji podzielonej płatności. Zapewne jej wdrożenie wydłuży listę podatników, którzy mają (choć nie musieli mieć) kłopoty podatkowe. Teza,

że czym gorzej (podatnikom), tym lepiej (dla nich), podważa jednak ogólne zaufanie doradztwa podatkowego jako takiego.

Na koniec podzielę się dość cierpką uwagą: ktoś po cichu nakazał podmiotom sektora publicznego stosowanie wobec ich kontrahentów podzielonej płatności. Zostało to bardzo źle przyjęte przez mały i średni biznes, nikt nie chce być traktowany jak oszuści podatkowi. Pogorszyła to i tak następujące nastroje wśród przedsiębiorców. Obecna większość parlamentarzystów ma tu dużo do stracenia. Głupota to, czy dywersja „głębokiego państwa”, które wciąż rządzi w wielu resortach?

15. Zwalczajmy rzeczywistych oszustów w VAT a nie znęcajmy się nad ich ofiarami

Dziś i jeszcze przez długie jutro najważniejszym problemem praktycznym zapewnienia wzrostu dochodów budżetowych z podatku od towarów i usług będzie – obok zmian legislacyjnych – eliminacja rzeczywistych organizatorów i beneficjentów oszustw podatkowych, przy jednoczesnym zaprzestaniu szukania pieniędzy w kieszeniach ofiar tych oszustw. Oczywiście jest to dużo łatwiejsze i skuteczniejsze fiskalnie, lecz obiektywnie jest to droga donikąd. Dlaczego? O tym za chwilę.

Najpierw trzeba zdemistyfikować upowszechniony w mediach obraz oszustw w tym podatku, które są (jakoby) główną przyczyną powstania luki podatkowej. Aby faktycznie wyłudzić zwrot tego podatku (strata budżetu), trzeba (wariant pierwszy):

- wystawić fałszywą fakturę z dowolnie dużą kwotą podatku należnego, której oczywiście nikt nie zapłaci do budżetu,
- „sprzedać” fikcyjną usługę lub nieistniejący towar komuś, kto ją nieświadomie „refakturuje” lub w tranzycie „odprzeda” temu, kto jest drugim świadomym uczestnikiem tego oszustwa.

W drugim wariantcie potrzebny jest ktoś, kto „kupi” ową fikcyjną usługę lub nieistniejący towar (raczej wie co robi), a jednocześnie ów beneficjent oszustwa kupuje i sprzedaje (często od tego samego podmiotu, który nie wie, w czym uczest-

niczy) towary objęte krajowym odwrotnym obciążeniem w celu uzyskania zwrotu fikcyjnego podatku naliczonego (tzw. transakcje stalowe).

W trzecim wariantcie sprowadzany z innego kraju UE towar (lub usługa) istnieje obiektywnie i jest równie obiektywnie sprzedawany na terytorium kraju, lecz robi to podmiot fikcyjny, który „łamię cenę”, czyli sprzedaje go poniżej ceny zakupu netto, a stratę pokrywa niezapłaconym VAT-em. Aby ten szwindel miał sens, musi istnieć faktyczny nabywca tych towarów, który zakupi ów towar (usługę) ze względu na niską cenę.

Obecne działania kontrolne i władz skarbowych koncentrują się na „pożytecznych idiotach”, których wciągnięto w proceder w wariantcie pierwszym i trzecim i od niedawna również w drugim.

Prawdziwi organizatorzy i beneficjenci tych szwindli są od lat bezkarni, nikt im nie odebrał (i nie odbierze) uzyskanych korzyści i w zasadzie pozostają nieznani. Władza co najwyżej identyfikuje ich faktycznych przedstawicieli („słupy”), lecz to nie daje żadnych efektów fiskalnych.

Musi nastąpić zmiana paradygmatu rządzenia: władza (bynajmniej nie tylko skarbową) musi obiektywnie zagrozić rzeczywistym organizatorom i beneficjentom tego procederu. Może to zrobić głównie poprzez działania służb specjalnych, a podstawą ich działania jest podejrzenie prania pieniędzy (art. 299 Kodeksu karnego), który karze za uzyskanie środków

pochodzących z korzyści z czynu zabronionego (wyłudzeniu VAT-u). Trzeba zacząć od końca, czyli od tych, do kogo trafiają pieniądze z nienależnie uzyskanych zwrotów. Lista tych, którzy je bezpośrednio uzyskują, jest przecież znana (robią to przecież urzędy skarbowe): należy prześledzić dalszą drogę tych pieniędzy. Nie trzeba bez sensu badać wszystkich przelewów: jest ich zbyt dużo, czyli działania te są przysłowiowym szukaniem igły w stogu siana.

Można również ustalić listę tych, którzy prawdopodobnie organizują lub wspomagają ten proceder. Wymaga on w większości przypadków stosunków międzynarodowych, bo trzeba stworzyć a następnie obsłużyć fikcyjnych uczestników tych operacji funkcjonujących również w innych krajach. Najważniejszy jest tu efekt uwiarygodnienia przez „renomowane” podmioty (tak same siebie nazywają). Muszą to być przecież podmioty na tyle silne i czujące się bezkarnie (powiązani z władzą), aby uczestniczyć w tych operacjach.

Gdy rzeczywistości sprawcy przestraszą się działań naszego państwa (na razie się go zupełnie nie boją), to nie będzie również ofiar ich procederu, którzy dziś płacą za swoją naiwność. Gnębienie ich na dłuższą metę jest drogą do katastrofy nie tylko politycznej: można przez to przegrać wybory, a wtedy dojdą do władzy ci, którzy mają tradycyjnie „wyśmienite relacje” (ich słowa) z biznesem podatkowym.

16. Transakcje (nie) bezpieczne, czyli jak zostać podejrzanym o przestępstwo (pospolite) dzięki zastosowaniu split payment

Po wejściu w życie (od 1 marca 2017 r.) nowych przestępstw fakturowych w Kodeksie karnym (art. 270a i 271a) świadome użycie faktury, która „potwierdza” fikcyjną transakcję, jest przestępstwem pospolitym. Aby odwrócić uwagę tego problemu wmawia się, że podzielona płatność sanuje czyli uzdrawia te transakcje, co jest oczywistą nieprawdą. Żadne działania ex post w stosunku do transakcji zawartych w złej wierze nie tylko nie eliminuje ich karalności, lecz wprost jest dowodem winy umyślnej – pisze profesor Witold Modzelewski.

Już drugi miesiąc zarządy i właściciele firm zastanawiają się, czy zmuszają dostawców (usługobiorców) do zastosowania podzielonej płatności. Ci ostatni bronią się rękami i nogami przez „uszcześliwieniem” ich wpłatami na ich rachunki VAT, bo to zagraża ich płynności. Aby zastosować podzieloną płatność trzeba oczywiście – wbrew opowiadanym publicznie nonsensom – mieć zgodę kontrahenta: musiało to przyznać również Ministerstwo Finansów w Ogólnych Objasnieniach z dnia 29 czerwca 2018 r.

Publikowane niekiedy wypowiedzi, że postanowienia umowy określające formę płatności (np. zastrzeżenie zapłaty wyłącznie na rachunek rozliczeniowy) nie mają (jakoby) żadnego znaczenia, wynikają z braku wiedzy prawniczej. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, jako odpłatne zdarzenia podlegające opodatkowaniu, są czynnościami kauzalnymi: podstawą ich wykonania jest umowa cywilnoprawna, której treść może określać sposób wykonania zobowiązania pieniężnego (zapłaty za towar lub usługę). Jeżeli strony postanowią wprost, że zapłata ma nastąpić wyłącznie na rachunek rozliczeniowy z pominięciem rachunku VAT, to zastosowanie podzielonej płatności jest nienależytym wykonaniem umowy. Z tego tytułu nabywca (usługobiorca) podlega odpowiedzialności ex contractu, a wyrządzoną szkodą z tego tytułu mogą być m. in.:

- straty powstałe w wyniku opóźnienia płatności kontrahentom w wyniku zablokowania środków na rachunku VAT (odsetki za zwłokę, kary umowne, koszt zaciągniętego kredytu, itp.)
- brak oprocentowania rachunku VAT (co jest normą),
- finansowany przymus zaciągania kredytów lub pożyczek (oprocentowanych) dla zachowania płynności finan-

sowej, w tym realizacji płatności innych podatków i składek ZUS.

Jeżeli strony uzgodnią, że zapłata na rachunek VAT stanowi niewykonanie zobowiązania pieniężnego, dług nabywcy (usługobiorcy) nie wygaśa a wierzyciel powinien zwrócić wpłatę na rachunek VAT przy pomocy komunikatu przelewu, co wynika jednoznacznie z przepisów prawa bankowego (nienależna wpłata na ten rachunek).

Najistotniejsze jest jednak coś zupełnie innego: **jakie stanowisko powinien zająć zarząd (właściciel) w stosunku do dostawców (usługodawców)**. Nieliczni zwolennicy tzw. bezpiecznej transakcji twierdzą, że nabywcy (usługodawcy) mają stosować podzieloną płatność w stosunku do tzw. ryzykownych transakcji, czyli gdy podatnik podejrzewa, że otrzyma sfałszowaną fakturę, która nie daje prawa do odliczenia. Istnieją tu dwa scenariusze:

- w pierwszym nabywca informuje dostawcę (usługodawcę), że chce zastosować podzieloną płatność i oczekuje formalnej akceptacji tego warunku umownego,
- w drugim, nie pytając się kontrahenta płaci, mu przy zastosowaniu podzielonej płatności.

W obu przypadkach na zadane przez kontrahenta pytanie, dlaczego chce zastosować tę metodę, musi udzielić odpowiedzi, że chce (jakoby) w ten sposób zabezpieczyć się przed ryzykiem uczestnictwa w „ryzykownej transakcji”. Pół biedy, gdy podejrzenie to będzie bezzasadne. W przypadku gdy jednak okaże się, że odliczył z faktury, która nie daje prawa do odliczenia, jego decyzja o zastosowaniu podzielonej płatności będzie dowodem:

- braku dobrej wiary, bo wiedział, czyli również podejrzewał, że uczestniczy w oszustwie podatkowym,
- umyślnego użycia faktury sfałszowanej, czyli popełnienia przestępstwa w rozumieniu art. 62 Kks i art. 270a lub art. 271a Kk w zamiarze ewentualnym: sprawca nie chciał popełnić czyny zabronionej, lecz godził się ze skutkiem przestępczym, gdy posłużył się (użył) sfałszowaną fakturą.

Twierdzenie, że zastosowanie w tym przypadku podzielonej płatności jest dowodem dołożenia należytej staranności, jest jakimś nonsensem. Istotą należytej staranności jest działanie weryfikacyjne dotyczące transakcji, które nie wynikają z podejrzenia uczestnictwa w oszustwie,

lecz wręcz odwrotnie – braku tego podejrzenia.

Nakaz powyższy, będący przesłanką zachowania prawa do odliczenia mimo faktycznego uczestnictwa w oszustwie, został tak sformułowany w orzecznictwie TSUE. Jeżeli podatnik (jakoby) dochowuje należytej staranności a jednocześnie ma świadomość uczestnictwa w oszustwie, nie ma prawa do odliczenia, bo nie działa w dobrej wierze, która oznacza brak świadomości uczestnictwa w oszustwach.

„Dochowanie należytej staranności”, które ma (jakoby) polegać na narzucaniu „podejrzanym” dostawcom podzielonej płatności, albo wynika z nieznamośći problemu, albo... No właśnie, albo jest celowym działaniem wprowadzającym w błąd podatników. Motyw tych działań jest zrozumiały: dziesiątki tysięcy podatników uwikłano w „transakcje optymalizacyjne” dotyczące tego podatku. Ich organizatorzy chyba wiedzieli w co się bawią, lecz prawdopodobnie przekonywali podatników, że nic im nie grozi. Po wejściu w życie nowych przestępstw fakturowych w Kodeksie karnym (art. 270a i 271a) sytuacja uległa diametralnej zmianie: świadome użycie faktury, która „potwierdza” fikcyjną transakcję, jest przestępstwem pospolitym. Aby odwrócić uwagę tego problemu wmawia się, że podzielona płatność sanuje czyli uzdrawia te transakcje, co jest oczywistą nieprawdą. Żadne działania ex post w stosunku do transakcji zawartych w złej wierze nie tylko nie eliminuje ich karalności, lecz wprost jest dowodem winy umyślnej.

Nie dziwię się, że powyższe poglądy propagują przedstawiciele biznesu podatkowego, który od lat zarabiał na podsuwaniu uczciwym podatnikom tzw. transakcji optymalizacyjnych, a teraz trzęsą portkami i chcą jakoś ratować swój wizerunek w oczach klientów. Jak twierdzą ci ostatni, uzasadnienie jest tu następujące: klienci - zarobiliście na tych transakcjach, ale resort finansów (nie bez „naszego wpływu”) rzuca wam koło ratunkowe w postaci split payment. Może i rzuca, ale będzie to przysłowiowe koło z betonu, które niejednego utopi. Z tego co wiemy, autorzy nowych przepisów już pakują walizki, bo przestają się już zajmować „uszczelnianiem VAT-u”.

Co w tej sytuacji mają zrobić podatnicy? Muszą przede wszystkim sprawdzić, czy dostawcy (usługodawcy) nie korzystają z usług biznesu optymalizacyjnego. Dla śledczych będzie to bowiem okolicz-

ność obciążająca: jeśli wiedziałeś, że twój kontrahent korzysta z tego rodzaju usług, to jak możesz twierdzić, że nigdy nie przyszło ci do głowy, że posługujesz się fikcyjną fakturą. Zastosowanie split payment może być dowodem popełnienia przestępstwa użycia sfałszowanej faktury „w okolicznościach faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej”, bo wiedziałeś, że jest to ryzykowna transakcja.

Na koniec pewna refleksja na marginesie reakcji części czytelników na moje

teksty dotyczące tego podatku. W opinii wielu Czytelników jestem „ojcem polskiego VAT-u”, przez co ponoszę swoistą odpowiedzialność za jego katastrofę w latach 2007-2016. **Pragnę jednak przypomnieć określone fakty: w latach 1992-1996 zajmowałem się wdrożeniem poprzedniej wersji tego podatku, który był – co równie jest bezsporne – wielkim sukcesem fiskalnym. Podatek ten został uchylony w 2004 roku. Z nowym podatkiem, który doprowadził do tej katastrofy - nie miałem nic wspólnego.** Jest to fakt po-

wszechnie znany, zresztą na łamach „Pulsu Biznesu” zostałem medialnie „pozbawiony ojcostwa” tej wersji podatku przez Pana R. Namysłowskiego (można sprawdzić), pracującego w międzynarodowym biznesie podatkowym. W pełni zgodziłem się z tym symbolicznym aktem, bo z obecnym podatkiem od towarów i usług nie chciałem mieć i nie miałem nic wspólnego, bo to przysłowiowy kryminał. Chyba już czas, aby prawdziwi „ojcowie” obecnego podatku od towarów i usług wreszcie się ujawnili lub zostali ujawnieni.

17. Krajowe odwrotne obciążenie - bilans siedmiu lat

Po siedmiu latach od wprowadzenia w polskim podatku od towarów i usług tzw. krajowego odwrotnego obciążenia, zwłaszcza w związku z wysoce prawdopodobnym powołaniem komisji śledczej badającej przyczyny patologii w tym podatku, należy pokusić się o podsumowanie efektów tego rozwiązania.

Lobbyści od lat usiłują zatrzeć różnice między krajowym a transgranicznym odwrotnym obciążeniem, wrzucając te dwa rozwiązania do jednego worka. To pierwsze kłamstwo założycielskie: w przypadku, gdy krajowy nabywca towaru (usługobiorca) jest kontrahentem podmiotu będącego poza polską jurysdykcją i musi stać się podatnikiem tego podatku - nie ma obiektywnie innego wyjścia.

Natomiast, gdy obie strony czynności są podatnikami polskimi odwrotne obciążenie powoduje przeniesienie podmiotowości na nabywcę (usługobiorcę) po to, aby nikt nie zapłacił z tego tytułu podatku, czyli w celu rezygnacji z efektywnego opodatkowania tej czynności; bo przecież gdy podatnikiem jest dostawca (usługodawca) czynność ta jest efektywnie opodatkowana (istota opodatkowania). Jest to więc zupełnie inny przypadek, zarówno ekonomiczny, jak i prawny. **Krajowe odwrotne obciążenie rodzi przecież ten sam skutek co stawka 0%.**

Najpierw przypomnę ewolucję rozszerzania tego rozwiązania w naszym kraju:

- 1) kwiecień 2011 - marzec 2013 r. objęto nim wszystkie (bez wyjątku) towary sprzedane na terytorium kraju przez podatników nie mających siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności (wyłącznie rejestrację jako VAT czynny),
- 2) od kwietnia lipca 2011 do dziś: dostawca złomu, odpadów, surowców wtórnych oraz ... sprzedaż praw do emisji gazów cieplarnianych,

- 3) od października 2013 do dziś: większość wyrobów stalowych i miedzi,
- 4) od lipca 2015 r. do dziś objęto nim pozostałe metale kolorowe i większość wyrobów elektronicznych oraz część metali szlachetnych,
- 5) od 2017 r. do dziś objęto kolejne grupy wyrobów elektronicznych oraz usługi budowlane wykonywane przez podwykonawców.

W tym okresie nastąpił również największy wzrost kwot zwrotów w tym podatku oraz ich udział w PKB, co powodowało realny a nawet nominalny spadek dochodów budżetowych tego podatku. Największy przyrost kwot zwrotów nastąpił w tych latach, w których istotnie rozszerzono zakres tego rozwiązania: w 2011 r. do kwoty 69,1 mld zł (przyrost aż o 12 mld zł) w 2014 r. do kwoty 86,2 mld zł (przyrost o 7 mld zł).

W sumie w tym okresie roczne zwroty zwiększyły się z do 57,5 mld zł w 2010 r. do 87, 5 mld zł w 2015 r. (o 30 mld zł), co było prawdopodobnie głównie skutkiem rozszerzania zakazu tego rozwiązania, gdyż:

- dostawca towarów i usług objętych tym przywilejem nie płaci podatku i mimo że nie jest podatnikiem ma prawo do zwrotu podatku,
- nabywca (usługobiorca) nie płaci z tego tytułu jakiegokolwiek podatku (podatek należny równa się podatkowi naliczonemu).

Ilość deklaracji z żądaniem zwrotu wzrosła w tym okresie rocznie do około 1 miliona, co oznacza, że zdecydowana większość z nich nie była i nie mogła być obiektywnie skontrolowana przez organy podatkowe: możliwość przeprowadzenia rocznie miliona bieżących kontroli podatkowych przez czterysta organów podatkowych należy włożyć (w każdym kraju) między przysłowiowe bajki Andersena (tego od „kreatywnej księgowości”).

Najprościej ocenić fiskalne skutki „uszczelniania” tego podatku w wyniku wprowadzenia tego rozwiązania przy pomocy prostego porównania:

- kwot podatku wpłacanych przez podmioty objęte tym przywilejem przed jego wprowadzeniem,
- kwot zwrotów, które uzyskiwały te podmioty po jego wprowadzeniu.

Resort finansów nigdy nie chciał opublikować tych danych. Dlaczego? Czy obawiał się, że pęknie przez to mydlana bańka jego propagandy na temat odwrotnego obciążenia, które ma jakoby „uszczelniać” ten podatek?

Dostępne dane na ten temat są wystraszająco porażające. Do 2012 r. producent miedzi w Polsce był drugim na liście podatnikiem tego podatku. Od 2013 r. jest poza pierwszą dwudziestką.

A opinia publiczna ma wierzyć w uszczelniające skutki tego rozwiązania. Jednak rozstrzygający cios tej legendzie przyszedł z nieoczekiwanej strony, bo z podmiotów obliczających tzw. lukę podatkową.

Według publikowanych szacunków najwyższy poziom oraz przyrost tej luki nastąpił właśnie po wprowadzeniu odwrotnego obciążenia na złom: z 20,7% (w 2011 r.) do 26,9% (w 2012 r. - pierwszy pełny rok obowiązywania tego przywileju).

W 2013 roku, gdy objęto tym rozwiązaniem kolejne towary tj. stal i miedź (jesień 2013 r.) luka ta nieznacznie zmniejszyła się z 26,9% (2014 r.) do 24,5% w (2015 r.), czyli tylko w granicach błędu: była jednak wciąż na rekordowo wysokim poziomie.

Inaczej mówiąc, luka utrzymywała się na zbliżonym poziomie mimo powyższych „działań uszczelniających”.

Zabawne jest to, że posługuje się tu danymi na temat tej luki podmiotu, który dość kosztownie opłaconym przez

resort finansów raporcie z 2015 r. stwierdził jednak, że owo odwrotne obciążenie przyniosło ... wzrost dochodów budżetowych.

Oczywiście nie przyniosło, bo również oficjalne (i niekwestionowane) dane temu przeczą: w 2012 roku, czyli w pełnym roku obowiązywania tego przywileju na duże grupy towarów dochody budżetowe z tego podatku spadły z 121 mld do 120 mld zł, a w 2013 r. spadły aż do 113 mld zł.

Jedno jest pewne: odwrotne obciążenie nie zmniejszyło luki podatkowej i nie zwiększyło dochodów budżetowych, czyli opinia publiczna jest wprowadzana w błąd albo autorzy tych wypowiedzi nie mają pojęcia o czym mówią.

Dlaczego więc wprowadzono to rozwiązanie?

Na to pytanie udzieli odpowiedzi toczące się śledztwo oraz działania komisji śledczej. Drugim bowiem kłamstwem założycielskim tego rozwiązania jest stwierdzenie, że (jakoby) zostało wprowadzone tylko tam, gdzie wystąpiły oszustwa podatkowe.

Jest to teza po prostu nieprawdziwa, co bardzo prosto sprawdzić. Większość towarów i usług, które objęto tym rozwiązaniem, nigdy nie była przedmiotem masowych oszustw podatkowych.

Nie stwierdzono ich występowania zwłaszcza: rynku miedzi, metali kolorowych, a oszustwa na rynku surowców wtórnych i odpadów nie przekraczały średniej dla innych branż charakterystycznej dla wspólnotowej wersji tego podatku.

Odrębnym przypadkiem są lata 2011 - 2013, gdy wprowadzono to rozwiązanie na wszystkie towary sprzedawane przez podatników działających na podstawie rejestracji, co tłumaczono ... (a jakże) „uproszczeniem przepisów” (rządzili wszak liberałowie, którzy musieli wszystko uprościć).

Tworzyło to nieznanne w innych krajach pole dla oszustw podatkowych, co nawet pośrednio przyznano w uzasadnieniu do przepisów, które uchylały te rozwiązania w 2015 r.; jeszcze wróć do dalekosiężnych skutków tego błędu (?).

Prawdą jest, że na trzech rynkach objętych tym rozwiązaniem wystąpiły charakterystyczne dla tego podatku wspólnotowe oszustwa, w tym zwłaszcza tzw. karuzele podatkowe, co (jakoby) uzasadniało (dlaczego?) rezygnację z efektywnego opodatkowania tych rynków.

Oszustwa te nigdy nie objęły jednak nawet połowy wartości transakcji na tych rynkach, czyli bezpowrotne straty w dochodach budżetowych w wyniku wprowadzenia tego rozwiązania były zawsze

większe od domniemanych korzyści z tytułu eliminacji oszustw podatkowych.

Problem jest jednak dużo bardziej złożony; wprowadzenie tego rozwiązania na złom w 2011 r. jest fenomenem, który wymaga bardzo szczegółowego sprawdzenia. Wyłudzenie zwrotów tego podatku przy pomocy rzeczywistych i pozornych transakcji dotyczących złomu nasiliły się w Polsce już od 2007 roku.

Były to dość proste schematy: ta sama partia towaru (złomu nie da się dokładnie zidentyfikować) była przedmiotem kilku następujących po sobie transakcji, przy czym „pierwotny dostawca” zniknął bez spłaty podatku, a ostatni w łańcuchu (tzw. jeleń) wywiózł ten towar do innego państwa UE uzyskując zwrot niezapłaconego przez kogokolwiek podatku.

Warto jednak przypomnieć, że większość tego rynku uczciwie płaciła ten podatek, który po wprowadzeniu tego rozwiązania już nie wpływa do budżetu. Jaki był jednak inny efekt wprowadzenia tego rozwiązania dla innych rynków?

Od 2011 r. na masową skalę rozpoczęła się fikcyjna sprzedaż złomu (bez podatku), a w rzeczywistości była to głównie stal. Obok tego na masową skalę właśnie stal była przedmiotem legalnych sprzedaży bez podatku przez podmioty niemające siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce (odwrotne obciążenie wprowadzone w latach 2011 - 2013).

Czy były to działania, które zagroziły w tych latach legalnej sprzedaży stali wraz podatkiem? Częściowo tak, lecz odpowiedzialnym za ten stan rzeczy nie byli jacyś mistycy „oszuści”, lecz świadomie tworzone przepisy, które umożliwiły te działania.

Gdy można było kupić towar bez podatku, bo jest objęty odwrotnym obciążeniem, to nawet nie będzie płacić wyższej ceny wraz z należnym podatkiem, mimo że można go będzie odliczyć.

Ale skutek powyższej luki w przepisach przedstawiano publicznie jako działania oszustów podatkowych, co nie uzasadniało likwidacji tej luki, lecz... rozszerzenie odwrotnego obciążenia na część wyrobów stalowych od jesieni 2013 r.

Późniejsze wprowadzenie tego rozwiązania na rynkach wyrobów elektronicznych (2015 r. i 2017r.) oraz robót budowlanych (2017 r.) jest odrębną opowieścią.

Na rynku podwykonawców robót budowlanych głównym problemem nie są żadne oszustwa karuzelowe, lecz wystawione faktury przez fikcyjnych wykonawców i faktyczny brak zapłaty podatku

przez dostawców, co jest w Polsce zachowaniem bezkarnym.

Czy wprowadzenie odwrotnego obciążenia, poza utratą dochodów budżetowych, od tych, którzy rzetelnie płacili podatki, coś da?

Trudno powiedzieć. Natomiast rynek wyrobów elektronicznych był - podobnie jak wiele innych - polem rozwoju oszustw podatkowych. Jedynym powodem wprowadzenia tego rozwiązania był tu lobbings, który nie ukrywał (i nie ukrywa) swych działań.

Dlaczego wprowadzono to owo rozwiązanie akurat na tym rynku, a na innych (drewna, cementu, paliw, a nawet pierogów) nie leczono w ten sposób owej choroby?

Prawdopodobnie załatwienie tego przywileju wymagało dość kosztownych działań lobbingsowych, a np. producenci pierogów nie mieli na to pieniędzy. Być może to też muszą sprawdzić prokuratorzy i komisja śledcza.

Przyjmując jednak, że wprowadzenie tego rozwiązania na rynkach, gdzie wystąpiły oszustwa podatkowe opłacało się i warto było stracić dochody od uczciwych podatników, aby oszuści też nie musieli legalnie płacić tego podatku, trzeba zadać pytanie: czy efekt eliminowania oszustw w danej branży osiągnięto?

Oficjalnie twierdzi się, że tak: ponoć już nie ma oszustw na rynku złomu, stali i wyrobów elektronicznych, bo oszuści przenieśli się na inne rynki. Dlaczego więc nie przywrócono opodatkowania dostawców po (jakoby) skutecznym zastosowaniu tego rozwiązania? Całe sztaby lobbystów pilnują tego, aby odebrano tego przywileju tym, którzy już go uzyskali, bo nikt nie chce płacić podatku, jeśli go może legalnie nie płacić.

Tu ujawnia się w pełni sens kłamstwa założycielskiego: nie idzie tu o jakieś „uszczelnienie podatku”, wręcz odwrotnie - jest to sposób na niepłacenie podatku, w dodatku będącego wynikiem (jakoby) działań uszczelniających.

Co szczególnie zabawne, a raczej żałosne, do grona lobbystów chroniących ten przywilej dołączył były minister finansów Jan Vincent Rostowski, który twierdzi, że już w 2011 roku dzięki tym rozwiązaniom wyeliminowano oszustów podatkowych, mimo że właśnie w tym roku wszystkim „zagranicznym spółkom” umożliwiło dostawę wszelkich towarów bez podatku właśnie dzięki odwrotnemu obciążeniu, co było przyczyną rozwoju nowych oszustw podatkowych, a resort finansów przyznał się pośrednio do tego w uzasadnieniu do ustawy likwidującej ten przywilej w 2013 roku.

Należy więc dokonać uczciwego bilansu siedmiu lat obowiązywania w naszym kraju tego rozwiązania. Jak dotąd skutecznie bronią go wszechwładni lobbyści, ale oni mają interes w tym, aby pozostało tak jak jest: czekamy na publi-

kacje danych, ile otrzymują zwrotów branże, które korzystają z tego przywileju. Na ten temat powinni wypowiedzieć się niezależni eksperci, ale w związku z możliwościami korupcyjnymi muszą to być ludzie oraz podmioty, które nie brały

pieniędzy od zainteresowanych branż. Nie będzie to jednak takie proste, bo większość „gazetowych ekspertów” od tego podatku doradzała również tym, dla których wprowadzono to rozwiązanie.

18. „Europejskie” przyczyny wyłudzeń podatku od towarów i usług w latach 2008-2015

Przyczyn głębokiej patologizacji podatku od towarów i usług jest kilka - przekonuje prof. Witold Modzelewski. - Już na początku tego wieku publikowano opracowania oraz raporty neglizujące jego wady oraz opisujące metody wyłudzenia tego podatku - dodaje.

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 finansów 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 tzw. zagraniczny biznes podatkowy, który wypróbował je w państwach członkowskich, a w Polsce korzystał z przyzwolenia władzy publicznej nie reagującej na te patologie.

Każdy z powyższych czynników miał (i ma w dalszym ciągu) istotne znaczenie, lecz zajmę się tylko tym ostatnim. O patologicznym charakterze wspólnotowego podatku od wartości dodanej wiedziano od dawna. Już na początku tego wieku publikowano opracowania oraz raporty neglizujące jego wady oraz opisujące metody wyłudzenia tego podatku. Zresztą wady te były w pełni czytelne dla polskich podatników, bo różnice między „starym” (niewspólnotowym), obowiązującym w latach 1993-2004 podatkiem, a jego nową wersją są widoczne gołym okiem:

- brak granic celnych między państwami UE umożliwiają nieograniczone wyłudzenie zwrotów tego podatku z tytułu fikcyjnej dostawy wewnątrzspółnotowej,
- faktyczny brak opodatkowania przywozu towarów z innych państw UE (WNT) powoduje bezpowrotną utratę dochodów z importu tych towarów,
- wadliwie (celowo?) wymyślona koncepcja miejsca świadczenia usług dająca nieorganiczną możliwość tworzenia fikcyjnych transakcji w celu wyłudzenia zwrotów,
- patologiczny charakter tzw. odwrotnego obciążenia, gdzie nawet w nazwie jest fałsz (nie ma tu jakiegokolwiek „obciążenia”) dająca możliwość unikania opodatkowania.

Mimo że było to w pełni czytelne dla osób rozliczających ten podatek, a w za-

chodnim piśmiennictwie było to od dawna opisane, w latach 2003-2005 miała miejsce zmasowana akcja propagandowa, w której chwalono wspólnotową wersję tego podatku, przedstawiając ją jako „prostą”, „czytelną” a przede wszystkim wyjątkową „szczelną”. Jednocześnie odsądzano od czci i wiary jego poprzednią wersję.

Czy było to tylko wynikiem obowiązkowej proeuropejskiej poprawności, czy robili to typowi „pożyteczni idioci”, czy też było to działanie w złej wierze? Można mieć jednak różne podejrzania, lecz głównymi medialnymi entuzjastami wspólnotowej wersji tego podatku byli właśnie pracownicy międzynarodowych firm podatkowych, których trudno raczej podejrzawać o brak wiedzy o patologiiach tego podatku. Poza tym wszystkie projekty przepisów dotyczące tego podatku powstawały z udziałem ludzi z tego biznesu doradczego, którzy byli na co dzień obecni nie tylko w sejmie, ale również w resorcie finansów.

Stworzyło to istniejący prawie 10 lat parawan, za którym upowszechniano „produkty optymalizacyjne”, czyli sposoby jak nie płacić tego podatku lub uzyskać nienależne zwroty.

Sądzę, że te wszystkie okoliczności powinny sprawdzić nie tylko posłowie z komisji śledczej, lecz również właściwe organy ścigania, bo oszukiwanie prawodawcy i polityków powinno być przynajmniej napiętnowane publicznie.

19. Ważniejsza jest definicja „dobrej wiary” niż kryteria „dochowania należytej staranności”

Przed zawarciem umowy z nieznanym podmiotem sprawdza się jego wiarygodność i nie trzeba o tym podatnikom przypominać w sposób urzędowy – pisze profesor Witold Modzelewski. Rzeczywistym niebezpieczeństwem dla tych podmiotów jest działanie prawdziwych oszustów, którzy umieją „przekreślić” każdego. Zdaniem profesora Modzelew-

skiego przede wszystkim należy przyjąć inną definicję dobrej wiary: jeżeli właściciel lub zarząd zostali oszukani przez działających w złej wierze podwładnych, to podatek nie może być uznany – tak jak teraz – za „świadomie uczestniczącego w oszustwie”.

Po jednym z moich tekstów dotyczących resortowego pomysłu urzędowego

określenia kryteriów „należytej staranności” dla podatników VAT, „anonimowy informator” powiedział, że „do Wielkanocy” prace nad tym dokumentem zostaną wreszcie zakończone. Dlaczego do napisania tych kilkunastu banałów charakteryzujących konieczną (?) gorliwość podatników trzeba było aż sześć miesięcy? Ciekawe, czy wpływ na ten dokument

mają eksperci zapamiętani z „wyśmienitych relacji”, które mieli z urzędnikami z czasów „liberalnych”. Swoją drogą niewiele jest w stanie zrozumieć dlaczego „uszczelnianiem VAT-u” zajmują się w dalszym ciągu również ludzie, którzy „upraszczali” go w latach 2008-2016?

Wiemy również, że gdyby nie strach przed wieloletnimi karami więzienia za fałszowanie i „używanie” sfalszowanych faktur, o dwudziestomiliardowym wzroście dochodów budżetowych z VAT-u w 2017 r. można by tylko marzyć. Na razie autorstwo tego sukcesu można przypisać głównie nowelizacji Kodeksu karnego, prokuratorowi generalnemu oraz realizacji tylko jednego postulatu PiS-u z kampanii wyborczej, czyli wprowadzenia granicy płatności z tytułu WNT paliw silnikowych.

Pozostałe zmiany, którymi współcześnie zasypuje się podatników VAT, nie mają istotnego znaczenia fiskalnego – najczęściej dają zarobić firmom informacyjnym.

Czy równie przemyślane będą owe „kryteria należytej staranności”, nad którymi miesiąc pracuje resort finansów? Wiemy, że „oczekuje ich uczciwy biznes”, o czym zapewniał na łamach jednego z dzienników biznesowy kolega jednego z wysokich urzędników. Może to

prawda, ale uczciwi podatnicy, którzy nie zajmują się „optymalizacją VAT-u”, raczej nie interesują się resortowymi pomysłami. Ich rozumowanie jest z reguły inne: nikt nie kupuje towarów oraz usług od podejrzanych kontrahentów i nie wchodzi w podejrzane transakcje. Dlaczego? Nie muszą tłumaczyć. Przed zawarciem umowy z nieznanym podmiotem sprawdza się jego wiarygodność i nie trzeba o tym podatnikom przypominać w sposób urzędowy. Rzeczywistym niebezpieczeństwem dla tych podmiotów jest działanie prawdziwych oszustów, którzy umięją „przekręcić” każdego. Jak się to robi? Trzeba „podejść” uczciwego i naiwnego podatnika: robi to dobrze zamaskowany sęp, zarabiający na niepłaceniu VAT-u. Niezbędnym elementem jego strategii jest pozyskanie pracownika nabywcy. Po co? On stworzy dla niego „parasol zaufania”. Nie sposób zapobiec tego rodzaju działaniom, bo mafie podatkowe mogą kupić każdego, kogo chcą, bo biedny kraj jest bardzo podatny na korupcję. Rola tego człowieka („kreta”) jest jednak trochę bardziej złożona. On również zeznaje organowi kontroli lub w śledztwie, że (jakoby) sygnalizował w firmie trefny charakter tych transakcji, lecz „nikt go nie chciał słuchać”. A to wystarczy aby stwierdzić, że „podatnik wiedział że

uczestniczy w oszustwie”, czyli dochowanie jakiś tam kryteriów staranności nie ma już żadnego znaczenia. Na tym stanowisku stoją organy oraz sądy administracyjne. Czyli ofiara oszustwa staje się również ofiarą losu.

Co należy zmienić? Przede wszystkim należy przyjąć inną definicję dobrej wiary: jeżeli właściciel lub zarząd zostali oszukani przez działających w złej wierze podwładnych, to podatnik nie może być uznany – tak jak teraz – za „świadomie uczestniczącego w oszustwie”. Oczywiście jeżeli taki stan miał miejsce przez lata, a właściciel (zarząd) nie sprawował dostatecznego nadzoru nad owym „kretem”, to ocena tego stanu faktycznego w świetle kryteriów dobrej wiary nie będzie już tak jednoznaczna.

Konkluzje są dość oczywiste: najważniejsza jest odpowiedź na pytanie, jak interpretować pojęcie „nieświadomego uczestnictwa w oszustwie”? O czyją nieświadomość tu idzie? Każdej osoby, która zatrudnia podatnika? Również tych, którzy działali w złej wierze? Chyba nie. Powinna odbyć się na ten temat poważna debata również z udziałem podatników poszkodowanych przez oszustów podatkowych, oczywiście bez udziału tych, którzy narażają podatników na tego rodzaju ryzyko.

20. Oficjalne kryterium należytej staranności w VAT będzie prawdopodobnie martwe

Po raz kolejny resort finansów wyznał sam sobie termin ogłoszenia oficjalnych kryteriów „należytej staranności”, których dochowanie ma dać – działającym w dobrej wierze podatnikom VAT – prawo do odliczenia z fałszywej faktury. Ma to już nie być jakiś „kodeks dobrych praktyk”, lecz tzw. ogólne objaśnienia, czy nowa forma ogólnej interpretacji ministra finansów. Miesiącem ich ogłoszenia ma być luty 2018 r.: poczekamy, zobaczymy, co tam piszą.

Autorzy tego pomysłu są w dość niezręcznej sytuacji, bo spektakularnego gola strzelił im publicznie (na łamach jednego z poczytnych dzienników) chwalcący ich pomysły doradca podatkowy, twierdząc bez ogródek, że owe urzędowe kryteria należytej staranności, na które jego zdaniem „czeka uczciwy biznes”, mogą również służyć ukryciu oszustw podatkowych. W tzw. normalnym kraju wywołałoby to jakąś reakcję oficjalną, ale widać wciąż daleko nam jeszcze do normalności. Oczywiście władza nie odpowiada za te

słowa, ale pośrednio podważają one sens resortowych działań: dziwne również, że milczy na ten temat.

W sumie są to jednak problemy drugorzędne, bo równie nieistotne praktycznie będą owe urzędowe kryteria należytej staranności. Dlaczego? Bo będą prawdopodobnie martwe. Będzie się mógł do nich odwołać podatnik, który działał w dobrej wierze, czyli który bezwzględnie nie wiedział, że uczestniczy w oszustwie podatkowym. A udowodnienie stanu niewiedzy jest dziś w zasadzie prawie niemożliwe w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych. Ostatnio zapadło kilka jednoznacznych w swojej treści wyroków, które nakazują rozumieć ów stan niewiedzy bardzo wąsko. Dam tylko dwa przykłady.

Pierwszy dotyczy niewiedzy zarządu, że zatrudniony przez spółkę oszust działający na szkodę spółki wpłatał ją w oszustwa podatkowe. Sprawa jest znana, kilkakrotnie przedstawiana w mediach. W ustnym uzasadnieniu wyroku oddalające-

go skargi sąd stwierdził, że oszukany podatnik nie działał w dobrej wierze, bo ponosi ryzyko w wyborze pracownika. W drugim wyroku sąd uznał, że również oszustwa popełnione przez pracownika pełnomocnika podatnika (osobę trzecią), który nawet fałszował faktury, nie zwalniają firmy z odpowiedzialności podatkowej. Mówiąc wprost: każdy podatnik ponosi ryzyko zatrudnienia oszustów i krętaży nawet gdy jest ich ofiarą.

Szwindle w podatku od towarów i usług polegające najczęściej na podłożeniu fikcyjnej faktury, z której odlicza on podatek, dzieją się z reguły przy udziale ukrytego w firmie współpracownika zewnętrznych oszustów. Działa on świadomie albo jego udział w oszustwie jest czynnikiem lekkomyślności lub niedbalstwa. Ma on już swoją nazwę: jest to tzw. kret. Bywa tak, że osoby te szybko zwalniają się, gdy spełniły swoją zdradziecką rolę. W świetle powyższych poglądów fakt nieświadomego zatrudnienia przez pracodawcę takiej osoby oznacza, że

„podatnik wiedział, że uczestniczy w oszustwie podatkowym”. Skutkiem tego jakakolwiek należyta staranność nie ma tu znaczenia, bo powoływać się na nią może tylko ten, kto działał w dobrej wierze. Nie warto sobie nimi zwracać głowy.

Może być nawet jeszcze gorzej: jeżeli jednak jakiś podatnik uwierzy w resortowe pomysły i wdroży urzędową wersję owej staranności, to może wpaść w znacznie groźniejszą pułapkę. Gdy ktoś co miesiąc księguje co najmniej kilkaset faktur, nie ma obiektywnej możliwości zastosowania tychże kryteriów do wszystkich transakcji: jest to zbyt pracochłonne i uciążliwe. Musi więc wybrać kierując się stopniem ryzyka: sprawdza się gorli-

wie tych, którzy są ryzykowni czyli podejrzani. Jeżeli więc, mimo tej weryfikacji okaże się, że zaksięgowano sfałszowaną fakturę, nie będzie można powołać się na lekkomyślność lub niedbalstwo w popełnieniu tego czynu, czyli na działanie z winy nieumyślnej. Będą to więc okoliczności obciążające w postępowaniu przygotowawczym dotyczącym popełnienia przestępstw pospolitych przeciwko dokumentom, które wprowadzono do marca zeszłego roku do Kodeksu karnego (art. 270 a i 271 a). Podobnie w przypadku wymuszenia na kontrahentach zgody na zastosowanie podzielonej płatności, która musi wiązać się z podejrzeniem uczestnictwa w oszustwie. Kryteria do-

chowania należytej staranności w podatku od towarów i usług nie są zbieżne z wymogiem nieumyślnego popełnienia przestępstw fakturowych.

Konkluzja jest dość prosta: po ponad dwóch latach resortowe próby naprawy koncepcji tego podatku są raczej nieudane, a efekt fiskalny osiągnięto głównie w wyniku odstraszenia bezkarnych dotychczas oszustów w wyniku działań organów ścigania. Złej ustawy nie są w stanie naprawić ogólne objaśnienia wprowadzające pozaustawowe kryteria należytej staranności: trzeba wreszcie napisać nową, wolną od luk ustawę o VAT: był już projekt w 2015 r. – czas do niego wrócić.

21. „Dołożenie należytej staranności” w rozliczaniu VAT-u może rodzić podejrzenie popełnienia pospolitego przestępstwa

Według oficjalnych zapowiedzi, do końca października br. resort finansów zobowiązał się do opracowania zasad postępowania charakteryzujących „zachowanie należytej staranności” przez podatników podatku od towarów i usług. Miał to być jakiś „kodeks dobrych praktyk”, czyli coś co nie ma jakiegokolwiek znaczenia prawnego, podobnie jak np. komunikat prasowy.

Ponoć „resort jest przeciwny” wydaniu w tej sprawie interpretacji ogólnej, czy też ogólnych objaśnień, bo dają one zainteresowanym jakieś pozory praw ochronnych przy przypadku dostosowania się do określonych w nich wymogów. Idzie więc o to, żeby określić kryteria zachowania owej „należytej staranności”, które nie mają żadnego znaczenia.

Już to powinno z najgłębszych niepokojem obserwować podjęte w tej sprawie działania, a zwłaszcza zadać pytanie o wiarygodność tego rodzaju dokumentów. Po co inicjować publiczną dyskusję na temat działań, które z istoty nie mogą rozwiązać jakiegokolwiek problemu ani w interesie publicznym, ani w interesie uczciwych obywateli? Może jest to wynikiem naiwności lub brakiem zrozumienia problemu? Może.

Ale jest to kolejny niepokojący przypadek podobny do zablokowania przez ponad dwa lata wprowadzenia tzw. podzielonej płatności dla potrzeb tego podatku i przekazanie do Sejmu fasadowej, z istoty martwej wersji tej koncepcji, która posłuży kompromitacji tej idei. Potwierdza je odczytanie się o opracowanie tychże „zasad należytej staranności” firm, które przez ostatnie dziesięć lat walnie przyczyniły się do destrukcji podatku od towarów i usług, „dynamicznego rozwoju” oszustw podatko-

wych i „cywilizacji tego podatku”, czyli umożliwienia wyłudzenia jego zwrotów.

Najważniejsze jest to, że istota kryteriów owej „należytej staranności” jest postawiona na głowie. Istotą działalności gospodarczej jest ryzyko transakcyjne: może przypomnieć autorom nonsensów opowiadających o „należytej staranności”, że są rynki, na których z istoty kontrahent nie jest znany nabywcy zanim nie dojdzie do transakcji, bo działają one w formie swoistych giełd lub licytacji. Na większości rynków sprawdzenie tego, z kim zadaje się nasz kontrahent, jest niemożliwe, bo to należy do jego tajemnicy handlowej.

W przypadku typowych produktów (np. paliwa) lub oznaczonych co do tożsamości (np. pojazdy) można ustalić producenta i to z dość z dużą dokładnością. Natomiast z reguły nie można sprawdzić kto był dostawcą mojego dostawcy, czyli przez ile rąk przeszedł ten towar, a to z punktu koncepcji „należytej staranności” ma podstawowe znaczenie: wystarczy, aby jeden z poprzedników okazał się „słupem”, by kontrolowany podmiot utracił prawo do odliczenia, a on może tylko bronić się dowodem, że:

- nie wiedział, że uczestniczy w oszustwie, oraz
- nie mógł o tym wiedzieć, mimo że dołożył przy sprawdzeniu tej transakcji owej mitycznej „należytej staranności”.

Musimy więc odpowiedzieć na pytanie, co to znaczy „wiedzieć”, że uczestniczy się w oszustwie. Są to trzy przypadki:

- a) podatnik, czyli również jego wszyscy jego pracownicy, nie mają pojęcia, że żyją w Unii Europejskiej, nie wiedzą o powszechnie występujących oszu-

stwach podatkowych i niczego i niktogo nie podejrzewają kupując towary: ich wyobrażenie o świecie zapełniają nieskazitelnie uczciwi kontrahenci, którym nawet do głowy nie przyszło, że są jakieś szwindle podatkowe,

- b) podatnik wie, gdzie żyje i podejrzewa, że na jego rynku występują oszuści, ale mimo to podejmuje ryzyko zakupu lub sprzedaży towaru, godząc się z ewentualnym udziałem w oszustwie, podatnik wie z kim ma do czynienia i w czym uczestniczy, bo mając wiedzę o swoim rynku ma pewność, że nie ma tak dużego popytu na dane towary, a jedynym sensem „lewych” transakcji jest wyłudzenie zwrotu podatku lub nienależnego odliczenia.

Bezspornie tylko w pewnym przypadku podatnik spełnia warunek „braku wiedzy” o udziale w oszustwie. W pozostałych dwóch przypadkach wie co robi, co oznacza, że również zasadnie podejrzewa, że w nich uczestniczy lub jednocześnie godzi się na skutek przestępny. Jego działania, mające cechy „należytej staranności”, nie mają tu jednak żadnego znaczenia, bo przecież wiedział co robi. I tu dochodzimy do istoty absurdu całości owej koncepcji: przecież ten, kto wie lub zasadnie podejrzewa, nie może jednocześnie nie wiedzieć, z czym ma do czynienia. Biorąc pod uwagę stan świadomości na temat skali patologii wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług w zasadzie każdy podatnik powinien z najdalej idącą podejrzliwością traktować nowo poznanych kontrahentów, bo przecież mogą być uwikłani w oszustwa podatkowe. A to oznacza, że zakres zastosowania przesłanki „dochowania należytej staran-

ności” ogranicza się do marginalnych przypadków, o których była mowa w pkt 1). Tylko niezbyt rozgarnięty podatnik, który nie wie gdzie żyje, może powoływać się na brak świadomości uczestnictwa w oszustwie i tylko on - pod warunkiem, że dochował owej staranności - odzyska prawo do odliczenia lub zwrotu, mimo że nie wystąpił tu nawet podatek naliczony.

W przypadkach, o których mowa w pkt 2) i 3), świadomy zamiar uczestnictwa w oszustwie podatkowym może być jednocześnie przesłanką powstania odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej z tytułu użycia (posłużenia się) sfałszowaną fakturą. Każdy kto wie lub podejrzewa, że odliczać będzie podatek naliczony od tego rodzaju faktury, godzi się ze skutkiem w postaci popełnienia przestępstwa z winy umyślnej, a gorliwa staranność w sprawdzaniu tych faktur bę-

dzie istotną poszlaką potwierdzającą działanie z winy umyślnej. Nonsens? Bynajmniej, aby go usunąć muszą pojawić się:

- a) ustawowe zasady weryfikacji transakcji, których przestrzeganie będzie gwarantować odliczenie lub zwrot podatku, mimo że nawet nie było podatku naliczonego,
- b) dochowanie tych powyższych warunków musi ustawowo gwarantować:
 - niekaralność karnoskarbową w rozumieniu art. 62 KKS,
 - niekaralność w rozumieniu art. 270 a i 271 a KK, gdyż najczęściej odliczenie ze sfałszowanej faktury jest od dnia 1 marca 2017 r. również przestępstwem pospolitym.

Wprowadzenie więc jakiegoś „kodeksu dobrych praktyk” w przypadku gdy czyn może mieć znamiona przestępstwa

pospolitego, świadczy tylko o niezrozumieniu problemu lub odwracaniu uwagi od prawdziwych przyczyn powstania oszustw „karuzelowych” w tym podatku. Wiemy, że upowszechniono je przenosząc z innych, bardziej „cywilizowanych” niż my państw UE, jako „nowoczesne metody optymalizacji podatkowej”. Jeszcze przed dwoma laty jawnie oferowano te „usługi”. Aby więc je świadczyć trzeba mieć kontakty międzynarodowe, a zwłaszcza móc utworzyć sieć fikcyjnych podmiotów w wielu państwach UE. Wiadomo również, kto oferował i obsługiwał te operacje. Aby więc odróżnić podatników, którzy rzeczywiście w sposób nieświadomy dali się wpłatać w te oszustwa, od świadomych uczestników, wystarczy sprawdzić listy klientów tych, którzy swoiście optymalizowali „podatek od towarów i usług”.

22. Fatalne pomysły UE naprawy VAT. Nowe oszustwa zastąpią te, które znamy

Od niedawna wiemy już oficjalnie, w jaki sposób Unia Europejska chce w perspektywie naprawić swoją wersję podatku od wartości dodanej.

Wiemy, że historycznie, w ciągu ostatniego półwiecza, ukształtowały się dwie generalne koncepcje tego podatku:

- wspólnotowa, narzucana poprzez obowiązek harmonizacji państwom członkowskim, obowiązująca w Polsce na podstawie ustawy z 2004 r.,
- niewspólnotowa, ukształtowana według własnych pomysłów przez państwa nie należące do tej organizacji: w Polsce regulowała ją ustawa z 1993 r., dzięki której udało nam się wyjść z „balcerowiczowskiego” załamania fiskalnego lat 1990-1992.

Wiemy również, że tylko pierwsza z powyższych koncepcji jest w stanie historycznej katastrofy, tu pojawiły się nieznanne w historii masowe wyłudzenia, rozwinął się międzynarodowy biznes podatkowy i równie zorganizowana przestępczość oraz powstała liczona już w setkach miliardów EURO tzw. luka podatkowa. Początki tej katastrofy pojawiły się pod koniec pierwszej dekady tego wieku, a u nas już w kilka lat po uchwaleniu nowej, zharmonizowanej wersji tego podatku w 2004 r. Jej historycznym skutkiem jest gigantyczna grabież środków publicznych na nieznaną skalę w historii: u nas straty te rocznie równają się (ostrożny szacunek) kwocie równej 2% PKB, co przez te 10 lat daje niewyobrażalną kwotę przekraczającą 200 mld zł.

Są dwie główne przyczyny tej katastrofy:

- narzucanie państwom członkowskim błędnych lub z istoty wadliwych wzorców prawnych tego podatku umożliwiających łatwe unikanie opodatkowania lub wyłudzenie zwrotów; łącznie kwota zwrotów zbliża się do połowy wpływów (w Polsce jest to już ponad 40%),
- zawłaszczenie tego podatku przez lobbging i międzynarodowy biznes podatkowy, który opanował proces legislacyjny, resorty finansów, a także organy Unii Europejskiej zajmujące się podatkami.

Organy Unii Europejskiej przyjęły niedawno swoją wizję ratunkową dla wspólnotowej wersji (czyli również naszej od 2004 roku) podatku od wartości dodanej. Pomysły te są od lat znane - teraz tylko stały się obowiązującym programem, który ma być zrealizowany do 2022 r. Cóż takiego wymyślili, a w zasadzie tylko zaakceptowali brukselscy politycy? Mimo wielu niedomówień i dwuznaczności w skrócie ma to wyglądać chyba tak:

1. likwiduje się stawkę zerową (ma ona różne nazwy) dla dostawców i usług świadczonych do innych państw członkowskich, czyli prawo do uzyskiwania zwrotów podatku z tego tytułu,
2. podatnik wykonujący te czynności będzie opodatkowany z tego tytułu

podatkiem jego kraju, lecz według stawki kraju nabywcy,

3. podatek należny określony według obcych stawek (pkt 2) będzie odrębnie rozliczony i wpłacany do krajowych organów podatkowych (horror), a następnie poprzez te urzędy przekazywany do państwa nabywców,
4. faktura dostawcy (usługodawcy) z obcą stawką będzie tworzyć w państwie nabywcy podatek naliczony,
5. nie będzie w sumie fikcyjnego „opodatkowania” czynności wymienionych z pkt 2 po stronie nabywców (usługobiorców) z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów albo importu usług,

Co prawda oficjalny przekaz na temat projektowanej przez UE koncepcji jest jak zwykle mętny i częściowo jesteśmy skazano na domysły, ale pomysł ten jest znany od lat. Dowiedzieliśmy się również, że jego wdrożenie „ograniczy oszustwa podatkowe o 80%”. Jest to deklaracja bez pokrycia i można ją zaliczyć do politycznych bajeczek, z którymi szkoda czasu na polemikę. Pozwolę sobie jednak podjąć próbę falsyfikacji tej prognozy. Powiem wprost: każdy, kto wie, jak w rzeczywistości funkcjonuje ten podatek we wspólnotowej wersji, jest w stanie udowodnić, że proponowany model jest jeszcze gorszy od obecnego. Zanim przedstawię oczywiste wady proponowanego modelu zadajmy jednak pytanie: czy bezprecedensowa wielkość strat wspólnotowej wersji podatku od wartości dodanej jest czymś wyjąt-

kowym? Czy inne zharmonizowane podatki, a przede wszystkim akcyza, rodzą podobne straty? Odpowiedź na te pytania nie jest prosta z kilku powodów: zainteresowanie opinii publicznej innymi podatnikami jest dużo mniejsze w porównaniu z podatkiem od wartości dodanej. Po prostu im więcej o tym mówimy, to nie oznacza, że więcej o tym wiemy. Lecz skala strat w akcyzie jest dużo większa w proporcji do potencjalnych dochodów, a sposoby ucieczki od tego podatku stanowią wielobarwną paletę w zależności od branży. A co jest istotą patologizacji wspólnotowej wersji podatku od wartości dodanej? Od lat nie jest to żadną tajemnicą - to bardzo dobrze: fikcyjne firmy „sprzedają” również fikcyjne towary i usługi, a opłacalność tej fikcji zapewnia wyłudzenie prawdziwych kwot zwrotów tego podatku, czyli uczciwi podatnicy finansują urojoną rzeczywistość a ilość składanych deklaracji podatkowych z żądaniami zwrotów jest tak duża (u nas jest ich milion rocznie), że obiektywnie nie sposób ich rzetelnie sprawdzić.

Czy proponowany model, który ma pojawić się w 2022 roku, w jakikolwiek sposób przeciwstawi się działaniom sta-

nowiącym istotę patologii tego podatku? Pozornie tak, bo być może ulegnie zmniejszeniu ilość deklaracji dotyczących zwrotów tego podatku poprzez opodatkowanie (efektywne) obrotów wewnątrzspółnotowych po stronie dostawcy (usługodawcy). Jeżeli jednak faktura z podatkiem będzie wystawiona w innym państwie będzie dawała prawo do odliczenia lub zwrotu podatku w państwie nabywcy (usługobiorcy), możliwość wyłudzenia zwrotów przy pomocy dobrze znanej fikcji będzie jeszcze większa, bo przecież ani organy skarbowe ani organy ścigania nie będą mogły przeprowadzić kontroli krzyżowej, gdyż wystawca faktury jest poza jego jurysdykcją. Proste? Jak przyszłowiowy drut.

W jaki więc sposób najprościej (i jak zawsze bezkarnie) będzie można wykorzystać przyszły model tego podatku, aby utrzymać, a nawet poszerzyć skalę jego wyłudzeń? Wystarczy:

- tak jak teraz stworzyć łańcuch „firm”, które pozornie „sprzedają” również pozorny towar lub usługę na terytorium kraju,
- ostatni z podatników w tym łańcuchu wystawia fakturę na podmiot zagra-

niczny ze stawką VAT-u kraju nabywcy (może to być nieświadomy „głupek”, który dał się wykorzystać do tej akcji),

- krajowy organ podatkowy przekaże całość podatku należnego z tego tytułu do państwa nabywcy, lecz podmiot ten będzie musiał otrzymać zwrot „polskiego” podatku naliczonego, który „powstał” w wyniku tej fikcji.

Tak jest w obecnym systemie MOSS, który jest wdrożoną już wizją tego modelu dla usług telekomunikacyjnych, elektronicznych i nadawczych: przyszły system, zwany OSS, będzie miał te same wady. Oszuści podatkowi mogą spać spokojnie, o czym zapewne wiedzą twórcy tego modelu.

Pytanie na koniec: dlaczego osoby reprezentujące nasz kraj w gremiach Unii Europejskiej nie widzą tej luki? Nie znają się czy wolą nie przeszkadzać w interesach rzeczywistych beneficjentów tego podatku? Do niedawna chwalili „wspólnotową” wersję tego podatku, oni ją w Polsce tworzyli w latach 2004-2016. Czas i tu na dobrą zmianę.

23. Przyczyny patologizacji podatku od towarów i usług w latach 2008-2016

Gdy od dziesięciu lat tracimy rok w rok kilkadziesiąt miliardów złotych dlatego, że mamy patologiczny podatek, trzeba zadać pytanie: jakie są przyczyny powstania tak kosztownego wspólnotowego podatku od wartości dodanej, w tym współczesnego, polskiego podatku od towarów i usług?

Odpowiedź na to wręcz fundamentalne pytanie nie mieści się w zakresie wąsko rozumianych nauk prawno-finansowych. Jest to pytanie o sposób funkcjonowania państwa, które:

- tworzy prawo podatkowe w sposób sprzeczny z interesem publicznym, afirmując „inwestycje legislacyjne” w tym prawie podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania lub uzyskiwaniem nienależnych zwrotów (lobbying, interesariusze, klientelizm),
- urzędowo interpretuje przepisy prawa podatkowego w interesie podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania lub wyłudzenia zwrotów tego podatku,
- lekceważy lub wprost nie stosuje przepisów prawa ustanowionego przez ustawodawcę, które chronią interes

publiczny, afirmując ich interpretację contra legem, sprzyjającą ucieczce od podatków lub otrzymywaniu w istocie nienależnych zwrotów,

- wykorzystuje ten podatek do porachunków politycznych, eliminacji niechcianej konkurencji; było tak, że gdy jakaś polska firma zbyt urosła, nie wiadomo dlaczego pojawiali się w niej kontrolerzy, którzy wykrywali „gigantyczne oszustwa podatkowe”.

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

- po pierwsze, powstała i generuje wielkie zyski „równoległa gospodarka”, w pełni udokumentowana i zaewidencjonowana, której opłacalność gwarantują patologie tego podatku; gdyby ich nie było, nie powstałby ów sektor gospodarki. To jest prawdziwa „szara strefa” wbrew temu co twierdzi jeden z liderów międzynarodowego biznesu podatkowego, popierany zresztą przez część polityków,

- po drugie, istnieje w pełni 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, robią wiele dla zatarcia różnicy między swoim „biznesem” a rzeczywistą gospodarką: ich celem jest to, aby każdy przedsiębiorca był choć trochę „umocznony” w oszustwa podatkowe, a władza nie potrafiła rozróżnić między uczciwym i nieuczciwym biznesem i

oczywiście skoncentrowała się na tych pierwszych,

- po piąte, strategicznym celem animatorów pierwszego i drugiego sektora jest ekonomiczna klęska uczciwego biznesu, który jest również ofiarą działań również organów skarbowych: to ci ostatni są głównie przedmiotem działań kontrolnych, bo rokurają nadzieje na wyegzekwowanie zaległości podatkowych. Dziś można każdego „zabić” donosem, że fałszuje faktury, a tego rodzaju ciosy adresowane są zwłaszcza do uczciwych firm,
- po szóste, patologie tego podatku prowadzą do zasadniczych i sprzecznych z interesem publicznym zmian na rynku: mają one „wydeptać ścieżkę” dla nowych firm, które wykorzystują słabość uwikłanych w (rzeczywiste i domniemane) oszustwa podatkowe miejscowych konkurentów.

Powyższe cechy naszej gospodarki są odległe od obrazu wynikającego z oficjalnej, proeuropejskiej poprawności, lecz są bardzo dobrze znane wielu polskim przedsiębiorcom. Warto przypomnieć, że tzw. afera złomiarska w tym podatku (lata 2008-2011) miała następujące etapy:

- najpierw pojawiali się agresywni, w pełni bezkarni „przedsiębiorcy”, którzy oferowali fikcyjne transakcje tym

towarem gwarantując ich pełne bezpieczeństwo („parasol”),

- niestety część uczciwych firm skorzystało (również nieświadomie) z tych możliwości, uzyskując wielkie pieniądze dzięki zwrotom podatku z tytułu (jakoby) wywożonego złomu do innych państw UE (drugi etap),
- trzecim etapem były zmasowane kontrole, zresztą w pełni zasadne, które ujawniły „afery złomiarską” w wielu dużych i znanych firmach,
- czwartym etapem był lobbing, że (jakoby) jedynym sposobem wyeliminowania tej afery jest... wyeliminowanie opodatkowania poprzez tzw. odwrócony VAT, czyli inaczej nazywana stawka 0%,
- ostatnim, piątym etapem było wejście na rynek nowych firm, które już nie muszą płacić tego podatku.

Podobny scenariusz zrealizowano dwa lata później w obrocie kolejnymi towarami.

Czy władze publiczne wiedziały o tych zjawiskach? Oczywiście że tak, bo wystarczyło czytać codzienną prasę i kierować się zdrowym rozsądkiem, który nakazuje rozróżnić „opodatkowanie” (np. stawka 23% obciążająca sprzedawcę towaru) i brak opodatkowania zarówno sprzedawcy jak i nabywcy, czyli tzw. odwrócony VAT. Jednak władze w pełni afirmowały legislacyjną patologizację

tego podatku uchwalając podsuwane przez lobbystów przepisy.

Na koniec raczej dość smutne refleksje świadczące o naszej bezsilności w zwalczaniu tego zjawiska.

Po pierwsze, aby utrudnić wykrycie tych zjawisk podrzucono władzy „wynalazki” kontrolne, które oddalają nas od poznania problemu. Przecież pierwszy i drugi sektor oszustów podatkowych wystawia miliardy faktur, które ewidencjonuje również uczciwy biznes: jeżeli każe my raportować wszystkim podatnikom (również tym nieuczciwym, którzy to robią z ochotą) ich wszystkie transakcje, czyli biliony zdarzeń, to wykrycie oszustów jest dużo trudniejsze – w końcu najlepiej w lesie ukryć liść. Ow wynalazek oczywiście podsunął władzy biznes podatkowy, a teraz gorliwie chwali za jego wprowadzenie resort finansów.

Po drugie, podatek ten uczynił wiele zła w środowiskach eksperckich, doradczych a nawet naukowych. Beneficjenci patologii mieli (i mają) za dużo pieniędzy, a za nie można kupić wszystko: zwłaszcza poparcie. Gdy wreszcie powstanie komisja śledcza mająca na celu wykrycie przyczyn istniejącego zła, należy każdego, kto będzie służył jej wiedzą, zapytać o konflikt interesów, a zwłaszcza czy świadczył usługi dla międzynarodowego biznesu podatkowego lub lobbystów.

24. Kiedy wystawiając i księgując faktury nie można popełnić przestępstw fakturowych

W związku z tym, że przestępstwa określone w nowym art. 270a i 271a Kodeksu karnego można popełnić tylko fakturami w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. większość podatników chce ograniczyć lub wręcz wyeliminować ich wystawianie. I słusznie: skoro bowiem Kodeks karny definiuje faktury poprzez odwołanie się do tego przepisu, wystawiając i księgując inne faktury nie można popełnić tych przestępstw.

Faktury nie będące fakturami wg art. 2 pkt 31 ustawy o podatku od towarów i usług

W świetle wspomnianego już art. 2 pkt 31 tej ustawy ogół funkcjonujących w obrocie prawnym faktur można podzielić na trzy grupy:

1. faktury wystawiane przez polskich podatników podatku od towarów i usług lub ich kontrahentów również będących podatnikami tego podatku, które:

- a. wystawiane są z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu lub niepodlegających ze względu na miejsce świadczenia,
 - b. dotyczą otrzymanych zaliczek przedpłat lub rat podlegających obowiązkowi fakturowania z tytułu czynności wymienionych w pkt a),
2. faktury obce podmiotów zagranicznych, które nie są podatnikami podatku od towarów i usług, wystawiane na rzecz podatników tego podatku (import towarów, nabycie wewnątrzspółnotowe towarów, import usług, itp.),
 3. faktury handlowe wystawiane przez przedsiębiorców również będących podatnikami podatku od towarów i usług, których wystawienie nie jest wykonaniem obowiązku wynikającego z tej ustawy.

Na marginesie należy zauważyć, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. posługuje

się pojęciem faktury w szerokim i wąskim znaczeniu wynikającym z art. 2 pkt 31: fakturami w szerokim znaczeniu są również faktury, o których mowa w pkt 2).

Fakturami w rozumieniu art. 2 pkt 31 tej ustawy są tylko te faktury, które regulują przepisy art. 106a – 106q oraz przepisy art. 115 i 116. Tylko te przepisy określają:

- przypadki, w których faktura musi być wystawiona,
- wymogi prawne, którym musi odpowiadać.

To prawda, że podatnicy wystawiają również faktury uregulowane w art. 106a – 106q tej ustawy dobrowolnie a prawo podatkowe tego nie zabrania. Zasadą jest jednak, że fakturę wystawia się w wykonaniu ustawowego obowiązku wynikającego wprost z przepisu prawa, przy czym w przypadku określonym w art. 106b ust. 3 tej ustawy obowiązek ten rodzi się tylko w przypadku żądania jej wystawienia

zgłoszonego przez nabywcę (zleceniobiorcę).

Dobrowolne wystawienie tych faktur jest zjawiskiem masowym, wymuszonym również przez przepisy o zwolnieniach z obowiązku stosowania kas rejestrujących (rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r.), które wielokrotnie uzależniają to zwolnienie od wystawienia faktury z tytułu tych czynności, przy czym wystawienie to musi nastąpić bez żądania nabywcy (usługobiorcy), mimo że jest to obrót na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych. Dobrowolnie wystawione faktury z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu nie przestają być „fakturami” w rozumieniu art. 2 pkt 31 tej ustawy, gdyż muszą spełniać wymogi określone w tej ustawie lub w przepisach wykonawczych.

Podatnicy mogą jednak w ściśle określonych przypadkach zrezygnować z ich wystawienia. Rezygnacja z wystawienia wynika z art. 106b ust 2 tej ustawy, które dotyczą dostawy towarów i świadczenia usług:

- zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 i 113 ustawy oraz przepisów wydanych na podstawie tej ustawy,
- na rzecz podmiotów wymienionych w art. 106b ust. 1 tej ustawy.

Jednak na żądanie nabywcy (usługobiorcy) podatnik jest obowiązany do wystawienia faktury pod warunkiem zgłoszenia tego zadania w terminie określonym w ust. 3 tego artykułu.

W przypadku rezygnacji z wystawienia tych faktur podatnik może w sposób dobrowolny dokumentować te czynności, w tym zwłaszcza w formie rachunków lub faktur nie będących fakturami w rozumieniu art. 2pkt 31 tej ustawy.

Fakturami wymienionymi w pkt 3) są również faktury z tytułu czynności, które są poza zakresem tego podatku. Dotyczy to zwłaszcza:

- faktur proforma,
- faktur z tytułu sprzedaży przedsiębiorstw lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- odpłatnych czynności nie będących dostawą towarów i świadczeniem usług w rozumieniu tej ustawy,
- odpłatnych czynności podatnika tego podatku wykonywanych jako nie podatnika.

Dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego na wszystkich fakturach nie będących fakturami w rozumieniu art. 2 pkt 31 powinno znaleźć się wyjaśnienie, że nie jest to faktura w rozumieniu tego przepisu: zmniejszy to ryzyko popełnienia przestępstw wymienionych w art. 271a Kodeksu karnego przez podmioty używające te dokumenty.

25. Kto się boi a kto powinien bać się nowych przepisów Kodeksu karnego dotyczących fakturowania?

Mija już trzeci miesiąc obowiązywania przepisów Kodeksu karnego, które wprowadziły nowe przestępstwa fakturowe art. 270a i 271a. Budzą one wręcz wyjątkowe zainteresowanie, mimo że oficjalne media wzięły na ich temat przysłowiową wodę w ustaw.

Ten ostatni fenomen jest łatwy do wytłumaczenia: pisze się o tych nowych przepisach podatkowych, które wprowadzono dla zarobku biznesu informatycznego i doradczego. Na Kodeksie karnym nie da się bezpośrednio zarobić – więc szkoda czasu.

Co innego taki JPK-VAT: docelowo każdy podatnik VAT będzie musiał:

- kupić oprogramowanie do wysyłki swoich ewidencji prowadzonych dla potrzeb tego podatku,
- zweryfikować zgodność (po co?) JPK z deklaracją VAT-7, mimo że w rejestrze są tylko te faktury, które są potrzebne dla potrzeb sporządzenia tej deklaracji.

Ciekawe, ile podatnicy VAT będą musieli wydać na to pieniędzy? Wiemy również, że system ten „nie ruszył”, bo brak jest jakiegoś „narzędzia”, które miałyby wyszukiwać sprzeczności między tymi ewidencjami. Na razie resort finansów wysyła... maile do podatników, które nie mogą przecież nałożyć na kogoś obowiązków, wzbudzając tym samym wesołość lub zażenowanie swoich

adresatów. Przypomnę, że przepisy te wprowadzono w 2016 r., czyli już pod rządami „kaczyków”.

Dlaczego ten skandal nie jest piętnowany przez tradycyjnego strażnika moralności w resorcie finansów, czyli „Gazetę Wyborczą”? Co innego, gdyby to było za czasów rządów Jana Vincenta Rostowskiego: wtedy byłyby to zapewne „niezbędne działania mające na celu uszczelnienie VAT-u”. Ale gdy przepisy tworzone są dla zarobku biznesu informatycznego przez „pisowski” resort, to jest wielki skandal, o którym nie wolno milczeć. Prawda? Skąd to przyzwolenie? Odpowiedź jest prosta: ten resort wcale nie jest „pisowski” (wręcz odwrotnie) i realizuje on wciąż pomysły z czasów rządów „najlepszego ministra finansów”.

Podobnie można wytłumaczyć dziwną ciszę wokół „pisowskich” przepisów w Kodeksie karnym. Można by przecież gromić do woli ich twórców twierdząc, że mają one na celu „niszczenie uczciwych podatników”. Mogłyby przecież na co dzień pojawiać się w prasie uśmiechnięte twarze korpuldułów z „renomowanych” i „międzynarodowych” firm doradczych, którzy z troską o los gnębionych przez „kaczyzm” podatników zmiądziliby intelektualnie twórców tych przepisów. A tu cisza.

Dlaczego więc nie pchają się oni do mediów, które od lat lubią ich cytować?

Są różne hipotezy, lecz jedna jest dość prawdopodobna. W ciągu ostatnich lat wiele rzetelnych i uczciwych firm zdecydowało się na skorzystanie z usług optymalizacyjnych, których istotą są faktury wystawiona lub księgowane przez wymyślone dla potrzeb tych operacji podmioty. Są to byty prawne, których jedynym sensem jest zapewnienie uniknięcia przez kogoś opodatkowania. Podmioty, które otrzymują od nich faktury, dziś zadają wprost pytania: czy mogą mieć tu zastosowanie nowe przepisy Kodeksu karnego? Czy podmiot, który faktycznie nie wykonał żadnej czynności i istnieje tylko na papierze, wystawia rzetelny dokument, czy fakturę w rozumieniu art. 270a Kodeksu karnego? Są to dość nieprzyjemne pytania, zwłaszcza dla tych, którzy przekonali swoich klientów o legalności tychże przepisów. Wśród ich autorów konsternacja graniczy z popłochem, bo pytania podatników stają się coraz bardziej natrączywe i nieprzyjemne.

Niedawno spotkałem się z dość typowym pytaniem: podatnik „kupił” za niewielkie pieniądze wynalazek optymalizacyjny polegający na tym, że część jego majątku została wniesiona do nowej spółki, która faktycznie za darmo kupiła te aktywa, a teraz fakturuje „usługi”, które „świadczy” na byłym majątku właściciela, każąc mu płacić za coś, co miał za darmo. W przypiływie szczerości dyrektor

finansowy tej firmy zadał mi publicznie pytanie, czy księgując faktury wystawiane co miesiąc przez ten podmiot ryzykuje się popełnieniem czynu zabronionego z winy umyślnej? Złowrogi śmiech na Sali

wśród okrzyków „już siedzisz” chyba nie uspokoił jego obaw.

W konkluzji można tylko stwierdzić: przyszły „ciężkie czasy”, ale nie dla uczciwych podatników (ci nie mają się czego

bać): kłopoty mogą mieć podmioty „liberalne”, stosujące „agresywne planowanie podatkowe”.

26. Anulowanie faktur w świetle nowych przestępstw fakturowych, czyli o katastrofie interpretacyjnej

Od początku marca 2017 r. najważniejszym problemem dla każdego podatnika jest „wystawianie” (własnych) oraz „używanie” (obcych) faktur w rozumieniu ustawy o VAT, gdyż tu można popełnić nowe przestępstwa pospolite (art. 270a i 271 a Kodeksu karnego) grożące nawet karą pozbawienia wolności do lat 25.

Jest więc kwestią oczywistą, że każda osoba uczestnicząca w tych czynnościach powinna znać nie tylko prawo karne, ale przede wszystkim prawo podatkowe, które reguluje te czynności. Jeżeli bowiem faktura wystawiona jest zgodnie z prawem, to nie można tym samym popełnić czynu zabronionego. Dziś o wystawianiu faktur, a dokładnie o ich anulowaniu. Podatnik może popełnić błędy w treści faktury albo pomylić się co do obowiązku jej wystawienia. To są dwie zupełnie różne sytuacje. W przypadku pierwszym wystawiony dokument jest „fakturą” w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT (czyli również Kodeksu karnego), który może rodzić podejrzenie „podania nieprawdy na fakturze” w rozumieniu art. 271a Kodeksu karnego. Kiedy taki stan ma miejsce? Gdy ów błąd jest „w okolicznościach faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznej lub jej zwrotu”, czyli treść faktury jest niezgodna z rzeczywistością w zakresie:

- 1) przedmiotu czynności, co wpływa na wielkość albo brak podatku należnego,
- 2) podstawy opodatkowania, która może być zaniżona,
- 3) daty w czynności lub wystawienia faktury, jeżeli ma to wpływ na termin określenia należności publicznej lub jej zwrotu,
- 4) terminu płatności za dokonaną dostawę lub usługę, gdy obowiązek podatkowy jest związany z dokonaniem zapłaty,
- 5) danych kontrahenta, jeżeli to ma wpływ na określenie należności publicznej lub jej zwrot.

Powyższe wady faktury powstają w toku jej wystawienia: jeżeli jest to wynikiem „potwierdzenia nieprawdy”, czyli w wyniku działania z winy umyślnej, to

mamy do czynienia z przestępstwem pospolitym w rozumieniu art. 271a Kodeksu karnego. Co należy jednak zrobić, gdy wady dokumentu wynikają z błędu, czyli wystawca nie tylko nie chciał podać nieprawdy i również nie godził się na jej popełnienie? W pierwszym z czterech przypadków powinien wystawić fakturę korygującą, co jednoznacznie wynika z treści art. 106j ustawy o VAT.

Gorzej w przypadku piątym, bo warunkiem skutecznego posłużenia się fakturą korygującą jest potwierdzenie jej otrzymania przez nabywcę (usługobiorcę), co w tym przypadku jest prawnie i obiektywnie niemożliwe: gdy adresatem faktury jest podmiot nie będący nabywcą towaru (usługodawcą), nie może on potwierdzić (jako kontrahent) otrzymania faktury korygującej. Tak też najczęściej dzieje się w praktyce. Oczywiście zdarzają się również przypadki, gdy w drodze konsensusu adresat faktury potwierdza otrzymanie faktury korygującej („do zera”), ale są to przypadki raczej odosobnionym. Co ma więc zrobić wystawca, aby usunąć swój błąd i wycofać tę fakturę z obrotu prawnego?

Zanim odpowiem na to pytanie trzeba jeszcze rozważyć jeden przypadek: podatnik wystawia faktury pod wpływem błędu, mimo braku obowiązku jej wystawienia.

Nie było czynności (zdarzenia), nie było nabywcy (usługobiorcy), roszczenia, ceny i obowiązku podatkowego. Wystawianie faktur jest zjawiskiem masowym, a tego rodzaju błędy nie są czymś odosobnionym. Dokument ten nie jest „fakturą” w rozumieniu art. 106b ustawy o VAT, choć może być fakturą w rozumieniu art. 108 tej ustawy. Osoba, która ją wystawiała, nie jest „podatnikiem”, ani nie działa w jego imieniu. Jeżeli wystawienie tego dokumentu jest „w zakresie okoliczności, które mogą mieć znaczenie dla określenia należności publicznej lub jej zwrotu”, czyli jeżeli jest zaewidencjonowana i wysłana do „kontrahenta”, to czyn ten ma znamiona „podrobienia” (ktoś nie będąc podatnikiem wystawił bezpodstawnie w jego imieniu fakturę), czyli zachodzi podejrzenie popełnienia przestępstwa z

art. 270a Kodeksu karnego. Co powinien w tym przypadku zrobić podatnik? Nie może wystawić faktury korygującej, bo w tym przypadku nie przewidują tego przepisy ustawy o VAT. Jedynym sposobem usunięcia tej faktury (podobnie jak w omawianym powyżej przypadku wymienionym w pkt 5)), jest jej anulowanie.

Tu zaczyna się szokująca opowieść o sądowej doktrynie tego pojęcia, która jeży włos na głowie. Na początku sąd stwierdził, że nie można anulować faktur, bo w przepisach nie ma pojęcia „anulowania”. Potem stwierdził, że co prawda nie można, ale w drodze wyjątku (przez kogo ustanowionego?) jednak można, ale pod warunkiem że faktury... nie wprowadzono do obrotu prawnego. Czy można wymyślić coś bardziej absurdalnego? Można, ale mnie to już wystarczy: przecież dany dokument (papierowy lub elektroniczny) staje się „fakturą” dopiero wtedy, gdy zostanie wprowadzony do obrotu prawnego. Wcześniej jest tylko projektem faktury.

Gdy już nie udało się obronić tej tezy pojawił się pogląd, że wysłanie faktury do odbiorcy nie jest jej „wprowadzeniem do obrotu prawnego”.

Po co męczyć czytelnika tymi absurdami? Tylko po to, aby stwierdzić, że nie mają one żadnego znaczenia, bo przepis dyrektywy 112/WE/2006 mówi jednoznacznie, że obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku anulowania następuje na zasadach określonych przez państwo członkowskie. Do dzisiaj nikt tego u nas nie zrobił, więc podatnik określa owe zasady, bo anulowanie faktury musi nastąpić wtedy, gdy podmiot wystawił ją w dobrej wierze, a nie można usunąć jej z obrotu prawnego jej treści poprzez korektę faktury. Dlatego też podatnicy powinni sami określić zasady anulowania faktur, które:

- wystawiono na podmiot nie będący nabywcą (usługobiorcą),
- w całości jest niezgodna z rzeczywistością oczywiście pod warunkiem, że wystawca działa pod wpływem błędu z winy nieumyślnej.