

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego

mgr Sylwia Adamczyk-Kaczmaro

NADUŻYCIE PRAWA A ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor: prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Recenzenci: dr hab. Beata Kucia-Guściora, prof. KUL

dr hab. Artur Mudrecki, prof. ALK

Warszawa 2021

1. Uzasadnienie wyboru tematu rozprawy doktorskiej

Podjęta w dysertacji problematyka nadużycia prawa w kontekście zasady neutralności podatku od wartości dodanej stanowi istotny problem badawczy, zarówno z punktu widzenia teoretycznego, jak i praktycznego. Nadużycie prawa podatkowego jest jednym z działań podejmowanych przez podatników w celu obniżenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej. W świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) pojęcia tego używa się na określenie pewnych czynności podatników, które nie są działaniami naruszającymi przepisy prawa w sferze prawa prywatnego i podatkowego, lecz prowadzą do sytuacji, które nie są uważane przez organy podatkowe za prawidłowe zastosowanie się podatnika do przepisów prawa podatkowego. Nadużycie prawa, obejście prawa oraz unikanie opodatkowania mają wiele cech wspólnych, m.in. zgodność z prawem (legalność) podejmowanych przez podatnika czynności, dominująca korzyść podatkowa (celem działań podatnika jest obniżenie wysokości świadczenia podatkowego), a także sztuczność, bądź nieadekwatność czynności. Ze względu na ich istotne podobieństwo w doktrynie niekiedy się je utożsamia, co w konsekwencji prowadzi do zamiennego posługiwania się tymi pojęciami w celu określenia różnorodnych zdarzeń w obszarze prawa podatkowego¹. Niemniej, można spotkać się ze stanowiskiem, że w przypadku unikania opodatkowania i nadużyć podatkowych, chociaż terminologia odnosi się do tego samego zjawiska, to każdy z używanych terminów opisuje je, kładąc nacisk na inne jego cechy².

W świetle orzecznictwa TSUE, państwa członkowskie, chroniąc swój budżet przed ucieczką przed opodatkowaniem, muszą uwzględnić ogólne zasady prawa, które stanowią część unijnego porządku prawnego, takie jak zasady proporcjonalności, pewności prawnej oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań. Na gruncie podatku od wartości dodanej za taką podstawową zasadą rządzącą systemem tego podatku uznawana jest przez TSUE zasada neutralności, realizowana w szczególności poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego,

¹ A. Mączyński, *Karuzela Podatkowa – oszustwo czy nadużycie podatkowe?* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu. Tom I i II*, J. Głuchowski (red.), s. 316. Zob. także: P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* [w:] *Nadużycie prawa*, H. Izdebski i A. Stępkowski (red.), Warszawa 2003, s. 144; K. Stanik, *Konstrukcja obejścia i nadużycia prawa podatkowego w krajowej i europejskiej praktyce orzeczniczej*, Jurysdykcja Podatkowa 2009/3, s. 5 i n.

² A. Bącal, A. Zalański, *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, *Zb. Orz. 2006, s. I-1609* [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, W. Nykiel (red.), A. Zalański (red.), Warszawa 2014, s. 1243.

tj. zmniejszenia podatku należnego o podatek naliczony w związku z nabyciem towarów lub usług dla celów prowadzonej działalności gospodarczej. Prawo do odliczenia nie ma charakteru bezwzględny – istnieją przypadki, w których organy mogą odmówić podatnikowi tego prawa, niemniej są to wyjątki od zasady (ściśle wskazywane w przepisach Dyrektywy 2006/112³) i nie mogą one być interpretowane rozszerzająco. Analogicznie należy odnosić się do zasady neutralności, która nie powinna być podważana nawet w przypadku środków podejmowanych do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. Natomiast podatnik działający w warunkach nadużycia prawa nie może skutecznie odwoływać się do zasady neutralności, jako „obrony” przed konsekwencjami swojego postępowania. W świetle powyższego, istotnego znaczenia nabiera relacja między instytucją nadużycia prawa a zasadą neutralności oraz rola zasady neutralności w procesie stosowania instytucji nadużycia prawa przez organy podatkowe.

Zasada zakazu nadużycia prawa ma swoje źródło w orzecznictwie TSUE i jako taka nie wymaga implementacji do prawa krajowego. Niemniej, polski ustawodawca z dniem 15 lipca 2016 r. wprowadził do ustawy o podatku od towarów i usług⁴ (dalej: u.p.t.u.) definicję legalną pojęcia nadużycia prawa⁵. Celem przedmiotowej regulacji jest ograniczenie podejmowania przez podatników działań, które choć prawnie dozwolone, są sprzeczne z *ratio legis* danego przepisu. W założeniu daje ona organom podatkowym możliwość reklasyfikacji lub pomijania niektórych legalnych i rzeczywistych czynności dokonywanych przez podatników w przypadku, gdy nie mają one wystarczającego uzasadnienia gospodarczego, a jedynie zmierzają do osiągnięcia korzyści podatkowej. Skutkiem zastosowania klauzuli jest opodatkowanie podatnika na podstawie pewnej fikcji prawnej, polegającej na tym, że najpierw podatnik przekazuje organowi wszystkie wymagane informacje, a organ ustala stan faktyczny. Następnie, jeśli organ uzna, że brak jest wystarczającego uzasadnienia gospodarczego dla całości lub części czynności rzeczywiście dokonanych przez podatnika, może niektóre z nich pominąć lub też odmówić korzyści podatkowej, do której dokonanie tych czynności formalnie uprawnia podatnika. Wprowadzenie klauzuli z jednej strony stwarza dla organów podatkowych

³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.).

⁵ Należy wskazać, że równoległe z nowelizacją przepisów u.p.t.u., ustawodawca wprowadził do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa) ogólną klauzulę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, która zgodnie z art. 119b § 1 pkt 4 tej ustawy nie ma jednak zastosowania do podatku od towarów i usług.

wygodne uzasadnienie do kwestionowania działań podejmowanych przez podatników z uwagi na podejrzenie nadużycia prawa, z drugiej zaś stanowi dla organów wyzwanie – wymaga powstrzymania się od ingerencji w działalność podatników, którzy nie są nastawieni na unikanie opodatkowania.

W świetle wprowadzenia do u.p.t.u. definicji legalnej pojęcia nadużycia prawa istotnego znaczenia nabiera poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o charakter oraz znaczenie teoretyczne i praktyczne tej instytucji. W szczególności uzasadnione jest podjęcie badań naukowych w sytuacji, gdy praktyka stosowania danej instytucji nie jest jednolita i rodzi wiele wątpliwości – nie tylko co do warstwy semantycznej, ale i jej faktycznego wpływu na swobodę prowadzenia działalności. Badania w tym zakresie powinny uwzględniać zarówno aspekt ochrony interesów fiskalnych państwa, jak i instrumenty mogące służyć podatnikowi jako zabezpieczenie przed ewentualną nadmierną ingerencją ze strony organów publicznych.

Analizując instytucję nadużycia prawa nie sposób pominąć próby odpowiedzi na pytanie, czy i w jaki sposób system podatku od wartości dodanej oddziałuje na swobodę prowadzenia działalności gospodarczej. W szczególności rozważenia wymaga kwestia, czy taki instrument jak stwierdzenie nadużycia prawa, może mieć przełożenie na wolność gospodarczą w sytuacji, gdy system podatku od wartości dodanej oparty jest na zasadzie neutralności, która to zasada przynajmniej z założenia powinna wykluczać taką ingerencję.

Istotność problematyki będącej przedmiotem badań w ramach niniejszej pracy jest zatem niezaprzeczalna, przede wszystkim ze względu na: brak szerszej debaty oraz świadomości istotności obowiązków po stronie organów związanych ze stosowaniem instytucji nadużycia prawa, zwiększenie możliwości ingerencji organów w swobodę prowadzenia działalności gospodarczej poprzez możliwość reklasyfikacji lub pomijania niektórych legalnych i rzeczywistych czynności dokonywanych przez podatników, niekorzystne skutki gospodarcze takiego zjawiska przejawiające się w rezygnacji przez podatników z podejmowania niektórych przedsięwzięć z uwagi na obawy przed uznaniem, że stanowią one nadużycie prawa, próby przenoszenie przez organy na podatników obowiązków w zakresie walki z nadużyciami podatkowymi w związku z wymogiem dochowania należytej staranności.

2. Cel naukowy rozprawy i hipotezy badawcze

W ramach prezentowanej pracy przeprowadzona została analiza instytucji nadużycia prawa oraz wprowadzonej do u.p.t.u. klauzuli normatywnej w tym zakresie, stosowania

przedmiotowej instytucji w praktyce przez organy podatkowe, a także jej relacji z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej. Organy podatkowe mają możliwość ograniczania swobody sposobu prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji nadużycia prawa. Celem pracy jest wykazanie, że granicą działań organów w tym zakresie jest w szczególności zasada neutralności podatku od wartości dodanej, która nie może być naruszana, a także zarysowanie niektórych takich granic.

Problemy badawcze prezentowane w pracy można zatem sprowadzić do pytania: czy w odniesieniu do instytucji nadużycia prawa istnieją nieprzekraczalne granice ingerencji organów podatkowych?

Główna teza badawcza rozprawy oparta jest na stwierdzeniu, że na gruncie regulacji prawnych w zakresie podatku od towarów i usług organy podatkowe mają możliwość ograniczania swobody sposobu prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji nadużycia prawa. Granicą działań organów w tym zakresie jest w szczególności zasada neutralności tego podatku, która nie może być naruszana. Granica ta implikuje dyrektywy skierowane do organów administracji podatkowej stosujących prawo.

Sformułowaniu powyższej tezy służyła weryfikacja następujących hipotez zawartych w poszczególnych rozdziałach pracy:

- Zasada neutralności stanowi jedną z fundamentalnych cech systemu podatku od wartości dodanej. Zakłada ona, iż podatnik zostaje całkowicie uwolniony od ekonomicznego ciężaru podatku wskutek zastosowania mechanizmu odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia podatku naliczonego co do zasady nie powinno być ograniczane, gdyż odmowa w tym zakresie może skutkować naruszeniem zasady neutralności.
- Podatnik podatku od wartości dodanej ma swobodę wyboru sposobu prowadzenia działalności gospodarczej, skutkującego zapłatą niższej kwoty podatku, nie może ona jednak legalizować korzystania z rozwiązań stanowiących nadużycie.
- Walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami na gruncie podatku od wartości dodanej jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy unijne oraz orzecznictwo TSUE. Niemniej, środki, jakie w tym zakresie mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i wyeliminowania nadużyć.

- Instytucja nadużycia prawa była wykorzystywana w polskiej judykaturze jeszcze przed jej wprowadzeniem do porządku prawnego w 2016 r. i jest mocno zakorzeniona w praktyce stosowania prawa.
- Wprowadzona na gruncie krajowym klauzula nadużycia prawa nie odnosi się do konkretnych czynności podatników, lecz definiuje przesłanki, których spełnienie do takiego nadużycia może prowadzić. W przypadku spełnienia wymienionych w klauzuli przesłanek, powinna zostać odtworzona sytuacja (czynność właściwa), która zaistniałaby w braku czynności stanowiącej nadużycie prawa. Jednocześnie, działania organów podatkowych przez pierwsze lata obowiązywania klauzuli miały charakter zapobiegawczy i koncentrowały się na odmowie wydawania interpretacji indywidualnych, co w konsekwencji, ze względu na niepewność skutków planowanych działań, zmuszało podatników do rezygnacji z rozważanych czynności.

W dysertacji została podjęta także próba oceny aktualnych rozwiązań prawnych w zakresie instytucji nadużycia prawa oraz sformułowania wniosków ogólnych na temat stosowania przez organy tej instytucji (a od lipca 2016 r. – także klauzuli). Ponadto praca doktorska zawiera wnioski praktyczne skierowane do organów stosujących prawo, a także propozycje *de lege ferenda*.

3. Metody badawcze służące rozwiązaniu problemu badawczego

Przyjęte cele pracy, główna jej teza oraz hipotezy badawcze zdeterminowały zastosowaną metodologię badań. Wykorzystana metoda obejmuje dokonanie ustaleń teoretycznych na podstawie twierdzeń z zakresu ogólnej teorii prawa podatkowego (teoretyczne ustalenia na temat zasad podatku od wartości dodanej, neutralności, proporcjonalności, pewności prawa, pojęcia nadużycia prawa, unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania, oszustwa podatkowego itd.). Te ustalenia teoretyczne zostały uzupełnione analizą dogmatyczno-prawną na gruncie prawa podatkowego, dotyczącą przepisów unijnych, konstytuujących zasady ogólne podatku od wartości dodanej, art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u. oraz przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do interpretacji indywidualnych. Posłużenie się metodą dogmatyczno-prawną było uzasadnione koniecznością dokonywania w pracy analizy ww. regulacji prawnych, a także odniesienia się do stanowiska doktryny prawa i orzecznictwa. Zastosowane zostały również metody: historyczna (poprzez odniesienie się do genezy omawianych instytucji) oraz prawno-porównawcza (poprzez sygnalne porównanie tych instytucji z rozwiązaniami funkcjonującymi w prawie unijnym oraz innych dziedzinach prawa krajowego).

Ustalenia w prezentowanej pracy zostały w dużej mierze poczynione również na podstawie analizy orzecznictwa krajowego i unijnego. Szerokie wykorzystanie rozstrzygnięć sądowych (w tym: 148 wyroków TSUE, 9 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, 2 orzeczeń Sądu Najwyższego oraz 106 wyroków sądów administracyjnych) w celu prezentacji praktycznego wymiaru omawianych w pracy zagadnień nosi cechy badań empirycznych. W ramach pracy analizie zostało równolegle poddane kilka aspektów prawnych podjętego w niej zagadnienia. W tym celu, w dysertacji zastosowany został układ, polegający na konstruowaniu bazowej warstwy rozważań, obejmującej podstawowe dla pracy zagadnienia merytoryczne, a następnie na tej warstwie nadbudowywane są kolejne zagadnienia ogniskujące się wokół przedmiotowej tematyki. W konsekwencji treści te zazębiają się i przenikają, znajdując finalizację w końcowych rozdziałach pracy.

Ostatecznie, poczynione na podstawie wymienionych metod badawczych spostrzeżenia zostały przekształcone w drodze syntezy we wnioski o charakterze ogólnym, pozwalające na weryfikację przyjętych hipotez badawczych. Przedmiotowe wnioski zostały poparte badaniami ponad 260 orzeczeń, analizą aktów prawnych, poglądów doktryny, piśmiennictwa, a także wsparte analizą innych źródeł.

4. Struktura pracy

Praca składa się z wprowadzenia, sześciu rozdziałów i zakończenia. Każdy rozdział kończy krótkie podsumowanie, prezentujące najważniejsze wnioski i wyniki analizy, przedstawione następnie syntetycznie w zakończeniu wraz z wnioskami praktycznymi skierowanymi do organów stosujących prawo oraz propozycjami *de lege ferenda*.

Rozdział I zawiera omówienie zasady neutralności i jej znaczenia w systemie podatku od wartości dodanej. Służyły temu: przedstawienie ogólnej charakterystyki cech i zasad podatku od wartości dodanej, szczegółowa analiza zasady neutralności na gruncie unijnego podatku od wartości dodanej (w aspekcie teoretycznym) oraz orzecznictwa TSUE dotyczącego stosowania tej zasady, a także ocena relacji między zasadą neutralności a zasadą pewności prawa i zasadą proporcjonalności. Na podstawie wypowiedzi prezentowanych w polskiej i zagranicznej literaturze podatkowoprawnej dotyczących zasady neutralności zostało omówione jej znaczenie w systemie podatku od wartości dodanej jako zasady o charakterze fundamentalnym. Następnie dokonano teoretycznoprawnych ustaleń na temat traktowania prawa do odliczenia podatku naliczonego jako instrumentu realizacji zasady neutralności oraz odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie rozstrzygnięć TSUE. W dalszej kolejności

przeanalizowano stosowanie zasady neutralności w polskiej praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie.

Rozdział II pracy poświęcony jest zasadzie swobody prowadzenia działalności gospodarczej i jej realizacji na gruncie podatku od towarów i usług, ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatnika do obniżenia zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej. Za punkt wyjścia przyjęte zostały rozważania na temat wieloaspektowości praw podatnika w kontekście wyboru formuły i zasad prowadzenia działalności gospodarczej oraz skutków tegoż na gruncie prawa podatkowego, w szczególności obowiązków, jakie na podatniku ciążyą w związku z prawem do odliczenia (dochowanie należytej staranności). Następnie dokonano analizy krajowej doktryny i judykatury na temat przyczyn występowania wszelkiego rodzaju nadużyć w podatku od towarów i usług, a także kategorii działań podejmowanych przez podatników mających na celu bądź obniżenie, bądź uchylenie się od opodatkowania, które to rozważania stanowiły wprowadzenie do problemu nadużycia prawa.

Rozdział III pracy stanowi analizę unijnego prawa zmierzającą do ustalenia zakresu pojęciowego oraz przesłanek i skutków nadużycia prawa na gruncie podatku od wartości dodanej, odnosząc się do dorobku UE, tak w warstwie dogmatycznej, jak i przez pryzmat orzecznictwa TSUE. Na podstawie przeprowadzonej analizy wskazano również na konieczność pogodzenia realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i wyeliminowania nadużyć z przestrzeganiem podstawowych zasad wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Rozdział IV pracy poświęcony został rozważaniom dotyczącym instytucji nadużycia prawa na płaszczyźnie krajowej. W tym rozdziale zawarto rozważania odnoszące się do koncepcji nadużycia prawa w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, prawa cywilnego, a także orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych na gruncie stanu prawnego sprzed 15 lipca 2016 r. Centralne miejsce w przeprowadzonej analizie zajmuje omówienie obecnego kształtu przedmiotowej instytucji, przesłanek pozwalających na stwierdzenie nadużycia prawa oraz różnic między regulacją zawartą w u.p.t.u. oraz generalną klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzoną do Ordynacji podatkowej.

W rozdziale V pracy dokonano analizy praktyki stosowania instytucji nadużycia prawa przez sądy administracyjne i organy podatkowe po wprowadzeniu klauzuli nadużycia prawa do u.p.t.u. Na podstawie wybranych przykładów z orzecznictwa (transakcje związane z nieruchomościami, tworzenie zestawów oraz usługi kompleksowe) zostało wskazane, w jaki

sposób badane są transakcje pod kątem nadużycia prawa. Omówiono także działania podejmowane przez organy podatkowe, takie jak odmowa wydawania interpretacji indywidualnych oraz publikowania objaśnień i wyjaśnień podatkowych. Ponadto poruszona została kwestia wpływu takiego stanu rzeczy na podatnika, jego poczucie bezpieczeństwa oraz możliwość prowadzenia działalności gospodarczej w sposób swobodny i nieograniczony. Jednocześnie podkreślono znaczenie wskazówek ze strony organów, mogących wyjaśnić, co musiałyby być zmienione, żeby wybrany przez nich sposób działania nie został uznany za nadużycie prawa bądź też w jaki sposób dana transakcja powinna zostać „przeklasyfikowana” z uwagi na podejrzenie takiego nadużycia.

Mając na uwadze ustalenia teoretycznoprawne, wnioski z analizy doktryny oraz wnioski z analizy orzecznictwa poczynione w poprzednich rozdziałach, w rozdziale VI odniesiono je do konkretnych uprawnień i obowiązków organów podatkowych w walce z nadużyciem prawa. Na podstawie konkluzji wynikających z pięciu pierwszych rozdziałów pracy sformułowano częściowe pytania badawcze, które posłużyły do analizy wspomnianych uprawnień i obowiązków organów pod kątem ustalenia ich granic. Przez pryzmat postawionych pytań badawczych analizie poddano uprawnienia i obowiązki organów w zakresie stosowania instytucji nadużycia prawa oraz czynników ograniczających działania organów w przypadku podejrzenia nadużycia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem zasady neutralności. W celu potwierdzenia wniosków z wcześniejszych rozważań teoretycznych przeprowadzona została analiza orzecznictwa, zarówno TSUE, jak i krajowych sądów administracyjnych. Podjęto również próbę sformułowania wniosków ogólnych na temat stosowania przez organy instytucji nadużycia prawa (a od lipca 2016 r. – także klauzuli).

Istotnym problemem napotkanym podczas prowadzonych badań był brak ugruntowanej praktyki stosowania instytucji nadużycia prawa na poziomie krajowych organów podatkowych i sądów administracyjnych, w szczególności w odniesieniu do wprowadzonej do u.p.t.u. normatywnej klauzuli w tym zakresie, a zatem istniała konieczność wyboru punktu w czasie, z perspektywy którego nastąpi jej analiza. Do celów prezentowanej pracy tym punktem stał się dzień 31.07.2020 r., a w konsekwencji rozważania zawarte w dysertacji odnoszą się do stanu prawnego właściwego na ten właśnie dzień.

5. Wnioski badawcze oraz postulaty *de lege ferenda*

Poczynione w dysertacji analizy pozwoliły na udowodnienie tezy badawczej pracy, że granicą działań organów podatkowych ograniczających swobodę sposobu prowadzenia

działalności gospodarczej przez podatników w sytuacji nadużycia prawa jest w szczególności zasada neutralności podatku od wartości dodanej, która nie może być przez organy naruszana. Granica ta implikuje postulaty skierowane do organów administracji podatkowej stosujących prawo. Sformułowanie takiego wniosku zostało poparte badaniami orzeczeń, analizą aktów prawnych, poglądów doktryny, piśmiennictwa, a także wsparte analizą innych źródeł.

Przeprowadzone w rozprawie rozważania pozwoliły stwierdzić, że państwo ma prawo chronić budżet przed ucieczką przed opodatkowaniem, nawet gdy podatnik w tym celu posługuje się sposobami legalnymi, choć nie do końca zbieżnymi z intencją ustawodawcy. Jednocześnie podatnik nie jest zobligowany do organizowania zasad swojego funkcjonowania na rynku tak, aby jego działalność gospodarcza realizowała podatkowe oczekiwania budżetu państwa i może podejmować wszelkie działania mające na celu zwiększenie zysków. W konsekwencji, istnieje potrzeba pogodzenia dwóch przeciwstawnych wartości, tj. prawa podatnika do minimalizowania obciążeń podatkowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i ochrony budżetu państwa, przy jednoczesnym zapewnieniu poszanowania podstawowych zasad podatku od wartości dodanej.

Kluczową rolę w tym zakresie pełni zasada neutralności, uznawana w świetle orzecznictwa TSUE za jedną z fundamentalnych cech systemu podatku od wartości dodanej. TSUE w swoich rozstrzygnięciach wielokrotnie odnosił się do prawa do odliczenia podatku naliczonego jako środka służącego realizacji zasady neutralności, podkreślając, iż system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku od wartości dodanej, przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. W ten bowiem sposób wspólny system podatku od wartości dodanej gwarantuje, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem, że podlega temu podatkowi, jest traktowana całkowicie neutralnie.

Analiza przeprowadzona w dysertacji wskazuje, że działania organów w zakresie stosowania instytucji nadużycia prawa mogą potencjalnie naruszać zasadę neutralności podatku od wartości dodanej. Takie naruszenie może mieć miejsce w dwóch przypadkach. Po pierwsze, może ono być wywołane tym, że „przedefiniowanie” przez organy podatkowe transakcji, których dokonanie stanowi nadużycie, wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku od wartości dodanej. Po drugie, naruszenie może wynikać z tego, że organy w przypadku podejrzenia nadużycia prawa zamiast dokonywać dokładnej i głębokiej analizy podstaw oraz celu realizacji danej czynności przez konkretnego podatnika będą tworzyć jedną generalną sytuację właściwą dla wszystkich podmiotów prowadzących

działalność gospodarczą, w której zasadnym będzie przyznanie prawa do odliczenia podatku naliczonego.

W świetle powyższego, organy podatkowe w pierwszej kolejności mają obowiązek ustalić, czy zamierzonym skutkiem danej transakcji była korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Następnie powinny one zweryfikować, czy korzyść ta stanowiła zasadniczy cel przyjętego przez podatnika schematu działania, przy czym bez znaczenia jest tu subiektywny zamiar stron transakcji, gdyż cel dokonania czynności (tj. uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z *ratio legis* prawa do odliczenia) musi wynikać z obiektywnych okoliczności. Tylko ustalony w ten sposób stan faktyczny zapewnia prawidłowe zastosowanie instytucji nadużycia prawa, polegające na ograniczeniu sankcji do przypadków ewidentnych i umożliwia ochronę podatników przed nadmierną ingerencją organów podatkowych w podejmowane przez nich działania.

Przeprowadzona w rozprawie analiza pozwoliła na sformułowanie poniższych wniosków badawczych.

- 1) Dążenie przez państwo członkowskie do ochrony budżetu w możliwie najskuteczniejszy sposób jest zasadne. Niemniej, w świetle zasady proporcjonalności, środki podejmowane w tym zakresie nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne. Walka z oszustwami w celu wyłudzenia podatku od wartości dodanej musi bowiem być planowana i realizowana w taki sposób, aby nie szkodzić gospodarce i uczciwym podatnikom oraz w efekcie nie działać na niekorzyść obywateli.
- 2) Istnieje poważne ryzyko, że podatek, który ma prawo aranżowania swych przedsięwzięć gospodarczych w sposób korzystny podatkowo, wskutek działań organów może zostać *de facto* zobligowany do organizowania zasad swojego funkcjonowania na rynku tak, aby jego działalność gospodarcza realizowała podatkowe oczekiwania budżetu państwa. Zmniejszenie tego ryzyka mogłoby mieć miejsce w przypadku uwzględnienia wniosków *de lege lata* zawartych w niniejszej pracy.
- 3) Przeprowadzona analiza potwierdza, że zasada neutralności odgrywa kluczową rolę w zakresie stosowania instytucji nadużycia prawa. Pełni ona bowiem rolę swego rodzaju zabezpieczenia przed nadmierną ingerencją organów podatkowych w działalność podatnika. W szczególności zasada neutralności powinna być uwzględniana przez organy na etapie ustalania czy w ogóle mamy do czynienia

z nadużyciem prawa. Zakaz nadużycia jako zasada wykładni nie ma bowiem zastosowania tam, gdzie wykonywana działalność gospodarcza może mieć inne wyjaśnienie niż uzyskiwanie korzyści podatkowych. W konsekwencji, uznanie, iż w danym przypadku powinna znaleźć zastosowanie instytucja nadużycia prawa wymaga dokładnej i głębokiej analizy wszystkich aspektów działań podatnika. W świetle powyższego organ powinien podejmować czynności w tym zakresie, uwzględniając zasadę neutralności, tak, żeby podatnik nie był zdany na dowolność działań władz skarbowych. Odpowiedzią na ewentualne nadużycie prawa przez podatnika nie może bowiem być nadużycie ze strony organu.

- 4) Ogromna odpowiedzialność za walkę z oszustwami i nadużyciami na gruncie podatku od wartości dodanej spoczywa na organach podatkowych. Każdorazowo muszą one udowodnić, że jedyną przesłanką przyjęcia przez podatnika określonej formy czynności prawnej było obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenie nadpłaty lub zwrotu podatku, przy jednoczesnym zapewnieniu maksimum gwarancji materialnoprawnych i procesowych ochrony uzasadnionego interesu podatnika. Obowiązkiem organu, wynikającym m.in. z zasady pewności prawa, jest obiektywne zbadanie czynności dokonywanych przez podatnika z perspektywy ewentualnego nadużycia prawa. Organy muszą bowiem postępować zgodnie z zasadą, która wymaga, aby stosowanie prawa było przewidywalne. Jest to szczególnie istotne w przypadkach wiążących się z konsekwencjami finansowymi, gdyż zainteresowani powinni mieć możliwość poznania swoich praw i obowiązków. Sytuacja podatników w tym zakresie mogłaby ulec pozytywnej zmianie w przypadku uwzględnienia wniosków dotyczących stosowania instytucji nadużycia prawa zawartych w prezentowanej pracy.

Podsumowując, należy podkreślić, że nieprzestrzeganie przez organy podatkowe omówionych w dysertacji granic przy stosowaniu instytucji nadużycia prawa może prowadzić do sytuacji, w której ich działania będą nosić cechy dowolności i w tym zakresie będą prowadzić do nieuzasadnionego kwestionowania czynności podejmowanych przez podatników. Taki sposób wykorzystywania instytucji nadużycia prawa powoduje, z jednej strony, że podatnicy pozostają w wysokim stopniu niepewności w odniesieniu do dokonywanych przez nich uprawnionych wyborów. Z drugiej strony, przedmiotowa instytucja stanowi niebezpieczne narzędzie w rękach państwa, umożliwiające głęboką ingerencję w swobodę działalności. Remedium na te problemy może być jasne wytyczenie oraz

przestrzeganie przez organy zarysowanych w prezentowanej pracy granic. Granice te pozwalają na formułowanie postulatów skierowanych do organów stosujących prawo.

W świetle orzecznictwa TSUE, instytucja nadużycia prawa na gruncie podatku od towarów i usług powinna być stosowana tylko w wyjątkowych sytuacjach i w odniesieniu do dokładnie zbadanego stanu faktycznego, z którego jednoznacznie wypływać będą przesłanki do jej zastosowania. Na chwilę obecną brak jest w u.p.t.u. przepisów wprost nakładających na organy konkretne obowiązki w ww. zakresie, gdyż regulacje obowiązujące od 15 lipca 2016 r. wskazują jedynie na czym polega nadużycie prawa oraz jakie są jego skutki podatkowe. W szczególności, polski ustawodawca nie wprowadził doprecyzowania, że zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych. W konsekwencji, u.p.t.u. pozbawiona jest regulacji gwarantujących, że klauzula nadużycia prawa znajdzie zastosowanie dopiero wtedy, gdy czynności podatnika ewidentnie wykraczają poza granice dozwolonego planowania podatkowego czy optymalizacji podatkowej i brak jest innych przepisów, które uniemożliwiają skorzystanie z nieuprawnionej korzyści podatkowej.

Brak uregulowania ww. kwestii może doprowadzić do tego, że w sprawach wątpliwych dotyczących nadużycia prawa organy będą działać według zasady *in dubio pro fisco*, zamiast według zasady *in dubio pro tributario*. Tymczasem stosowanie prawa podatkowego powinno zmierzać do pogodzenia interesu publicznego z indywidualnym interesem jednostki, w tym przypadku – związanym ze swobodą prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. W świetle powyższego, postulaty skierowane do organów stosujących prawo sformułowane na podstawie zarysowanych w rozprawie granic, mogłyby w przyszłości zyskać również wymiar normatywny. W szczególności w przypadku, gdy praktyka stosowania instytucji nadużycia prawa przez organy będzie prowadzić do pogłębiającej się ingerencji w działalność gospodarczą podatników.

Należy podkreślić, że działania legislacyjne mające na celu przeciwdziałanie ww. zjawisku, powinny stanowić dla podatnika gwarancję zarówno w sferze materialnej, jak i proceduralnej. Jako przykład postulatu *de lege ferenda* odnośnie do gwarancji o charakterze materialnym, można wskazać doprecyzowanie obecnie obowiązującej definicji nadużycia prawa poprzez wprowadzenie do u.p.t.u. regulacji wprost przewidującej, że nadużycie prawa nie występuje, jeśli dana transakcja ma inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowej. Pozwoliłoby to na ograniczenie sytuacji, w których organy koncentrują swoją uwagę wyłącznie na aspekcie podatkowym działań podatnika, przy jednoczesnym pominięciu

kwestii innej natury (np. biznesowej). Warto byłoby również rozważyć ustawowe uregulowanie przesłanek dobrej wiary oraz wymogu dochowania należytej staranności, gdyż mogłoby to doprowadzić do zmniejszenia niepewności po stronie podatników tym zakresie.

Z kolei za przykład propozycji *de lege ferenda* dotyczącej gwarancji o charakterze proceduralnym można uznać sformułowanie dyrektyw dla organów podatkowych w zakresie stosowania tej instytucji, bardziej szczegółowych niż obowiązujące obecnie na podstawie art. 5 ust. 5 u.p.t.u. Mogłyby one przybrać postać obowiązku przedstawienia konkretnych dowodów potwierdzających, że podatnik nadużywa prawa. Pozwoliłoby to na ograniczenie sytuacji, w których organy odmawiają podatnikowi realizacji przysługujących mu praw już na podstawie samego podejrzenia ich nadużycia, bez konieczności udowodnienia z czego takie podejrzenie wynika. Podkreślenia wymaga, że w przypadku przyjęcia takich regulacji dla celów u.p.t.u., analogiczne przepisy powinny znaleźć odzwierciedlenie w Ordynacji podatkowej, w części dotyczącej interpretacji podatkowych (w szczególności w zakresie odmowy ich wydawania). Innym rozwiązaniem *de lege ferenda* wartym rozważenia jest rozszerzenie możliwości występowania do Krajowej Administracji Skarbowej z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej na sprawy związane z nadużyciem prawa na gruncie podatku od towarów i usług, ewentualnie wprowadzenie do u.p.t.u. instrumentu o zbliżonych właściwościach, zapewniającego podatnikowi możliwość uzyskania ochrony w konkretnej sprawie.

Z uwagi na podkreślane w dysertacji ryzyko zwiększenia się niepewności podatnika w odniesieniu do prawidłowości dokonywanych przez niego transakcji gospodarczych na gruncie instytucji nadużycia prawa, wskazane byłoby podjęcie przez ustawodawcę działań zmierzających do ograniczenia tego niekorzystnego zjawiska, w szczególności o charakterze prewencyjnym. W tym celu należałoby się zastanowić nad wprowadzeniem dodatkowych instytucji pomocowych, takich jak regulacja pozwalająca podatnikowi zwrócić się do organu podatkowego z wnioskiem o weryfikację podejmowanych przez niego działań, ze szczególnym uwzględnieniem dokonywanych odliczeń. Od 1 lipca 2020 r. istnieje możliwość zawarcia z Krajową Administracją Skarbową umowy o współdziałanie. Jeśli praktyka dotycząca stosowania tej instytucji potwierdzi, że zapewnia ona podatnikowi faktyczne korzyści, w szczególności z perspektywy stabilności i przewidywalności prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas instytucja ta mogłaby posłużyć jako wzór do wprowadzenia w szerszym zakresie, także w odniesieniu do klauzuli nadużycia prawa. Należy mieć na uwadze, że w takim przypadku analiza przeprowadzana przez organy podatkowe w związku z nadużyciem prawa nie powinna ograniczać się do kwestii rachunkowych, lecz także

obejmować ocenę postępowania podatnika pod kątem wystąpienia nadużycia prawa. Tego typu rozwiązanie mogłoby pozwolić na zmniejszenie po stronie podatników ryzyka wystąpienia sankcji, które na gruncie podatku od towarów i usług jest dodatkowo znaczące z uwagi na dynamikę zmian ustawodawczych i poziom skomplikowania przepisów u.p.t.u. Jednocześnie mogłoby to prowadzić do przeniesienia na organy ciężaru dowodu w zakresie dobrej wiary, który obecnie spoczywa na podatniku.

Mając na uwadze, że instytucja nadużycia prawa uzyskała wymiar normatywny w lipcu 2016 r., tj. niespełna pięć lat temu, należy podkreślić, że praktyka w zakresie jej stosowania przez organy wciąż wymaga baczego przyglądania się i bardzo dokładnej analizy. Wnioski płynące z weryfikacji działań organów związanych z klauzulą powinny zostać wykorzystane do ewentualnej zmiany przepisów w sposób pozwalający na ograniczenie niepewności po stronie podatników. W przypadku bowiem każdej instytucji, której stosowanie zależy od interpretacji przez organy podatkowe, nadmierna swoboda w tym zakresie może przemienić się w dowolność i doprowadzić do wypaczenia całej instytucji.