Zapraszamy do odwiedzenia oficyny wydawniczej ISP: https://isp-modzelewski.pl/sklep/

DORADZTWO PODATKOWE

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH
MODZELEWSKI i WSPÓLNICY

W NUMERZE:

- *SKUTKI NEGATYWNYCH USTALEŃ ORGANU KONTROLI A UMORZENIE POSTĘPOWANIA KARNEGO WOBEC PODATNIKA*
- *LIKWIDACJA SPÓŁKI JAWNEJ NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG*
- *PODATKI W KRAJACH NORDYCKICH A GOSPODARKA I DOBROBYT*

NR 5

5 (309) MAJ 2022 CENA 32,00 (w tym 8% VAT) MIESIĘCZNIK WERSJA PDF ISSN 2249-7584

ROZPRAWY I DYSERTACJE

dr Janusz Sarnowski
Podatki w krajach nordyckich a gospodarka i dobrobyt 4

dr Paweł Szymanek
Limity obrotu gotówkowego w Polsce i krajach członkowskich Unii Europejskiej 15

Aleksandra Wągrowska
Opodatkowanie kryptowaluty podatkiem od towarów i usług na przykładzie bitcoina 23

dr Radosław Rycielski
Zróżnicowanie opodatkowania dochodów z nieruchomości alternatywnej spółki inwestycyjnej – aspekty wykładni prawa 26

Karol Wadełek
Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług w świetle zasady proporcjonalności 34

dr Mariusz Charkiewicz
Skutki negatywnych ustaleń organu kontroli a umorzenie postępowania karnego wobec podatnika ... 39

ARTYKUŁY I STUDIA

Jakub Kostrzewa
Problematyka podatkowa kosztów dostosowania oprogramowania użytkowanego przez spółkę córkę na licencji udzielonej przez spółkę babkę 44

Maciej Jendraszczyk
Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 3) 46

Jacek Sobiech
Zasady ogólne podatku akcyzowego wynikające z dyrektywy 2008/118/WE 53

Katarzyna Wawrzonkiewicz
Zakup wieńca pogrzebowego a odliczenie VAT 55

Marek Zagórski
Problematyka wymogów, które musi spełniać projekt budowlany w zakresie odpowiedniego opracowania sposobu odprowadzania lub oczyszczania ścieków 57

Barbara Głowacka
Skuteczność zapłaty podatku za inny podmiot 61

Konrad Skreczko
Porównanie tzw. ulgi na złe długi w podatkach dochodowych oraz w podatku od towarów i usług 63

Małgorzata Kowacka
Instrumentalne wszczynanie postępowań podatkowych 65

Maciej Kaszuba
Podatnik podatku od nieruchomości od budynków i budowli wybudowanych przez dzierżawcę (najemcę) na cudzym gruncie 68

Małgorzata Słomka
Czy wydatki na naprawę autobusów, które nie są objęte ubezpieczeniem AC, stanowią koszty podatkowe? 70

Łukasz Ziemianin
Zwolnienia przedmiotowe z podatku od towarów i usług przy sprzedaży nieruchomości rolnej 73

ANALIZY I OPINIE

prof. dr hab. Witold Modzelewski
Polski Ład załatany 76

dr Agnieszka Sobiech, Maciej Sobiech
Likwidacja spółki jawnej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług 78

dr Joanna Kiszka
Działania z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu – skutki podatkowe 80

Mariusz Kuśmierczyk
Prawo zatrzymania w sprawach tzw. kredytów frankowych 89

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Rejestr umów o dzieło 92

Marek Zagórski
Sporządzenie przez członka komisji opinii w postępowaniu habilitacyjnym jako umowa rezultatu, a nie starannego działania, w kontekście podlegania ubezpieczeniom społecznym – wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2022 r. (II GSK 352/22) 94

Mariusz Kuśmierczyk
Co dzieje się z nienależnie opłaconymi składkami na ubezpieczenia społeczne? 96

AUDYT I RACHUNKOWOŚĆ

Amanda Krasuska, Radosław Rembiś
Sprawozdanie finansowe za 2021 r. – istotne zagadnienia w świetle zmian i wydarzeń 99

DOI: 10.5604/01.3001.0015.8623

Skutki negatywnych ustaleń organu kontroli a umorzenie postępowania karnego wobec podatnika

The effects of the control authority's negative findings and discontinuation of criminal proceedings against the taxpayer

dr Mariusz Charkiewicz

Doktor nauk prawnych, adwokat, asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

Tematem opracowania jest problematyka skutków negatywnych ustaleń organu kontroli wobec podatnika, w tym możliwość umorzenia postępowania karnego. Celem artykułu jest przybliżenie znaczenia ustaleń organów poczynionych w trakcie przeprowadzanej kontroli wobec podatnika, skutkujących umorzeniem postępowania karnego z powodu braku dowodów wystarczających do przypisania podejrzanemu podatnikowi działania z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym jako niezbędnej przesłanki do przypisania odpowiedzialności z tytułu popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 i art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy[1].

Słowa kluczowe: kontrola organów, umorzenie postępowania, karuzela podatkowa, odpowiedzialność karna skarbowa, przestępstwo skarbowe, świadomość podatnika.

Abstract

The study deals with the problems of the effects of tax authority audit findings and the possibility of discontinuing criminal proceedings. The aim of the article is to present the meaning of the findings of the tax authorities made during the inspection against the taxpayer, resulting in the discontinuation of criminal proceedings due to lack of evidence for the suspect the taxpayer under art. 56 § 1 art. 62 § 2 of the Fiscal Penal Code.

Keywords: inspection of tax authorities, discontinuation of proceedings, carousel fraud, fiscal penal liability, fiscal crime, taxpayer awareness.

1. UWAGI WSTĘPNE

Zdarzenia gospodarcze, których głównym celem jest realizacja ekonomicznego zysku, a nie rzeczywiste prowadzenie działalności, oraz w których wykorzystuje się specyfikę podatku od towarów i usług do dokonania oszustwa podatkowego, często są nazywane „transakcjami karuzelowymi". Karuzele podatkowe (ang. *carousel fraud*) są jednym z najbardziej powszechnych, a zarazem jednym z najbardziej dotkliwych oszustw podatkowych[2]. Polegają one zazwyczaj na stworzeniu sztucznego łańcucha dostaw, umożliwiającego korzystne rozliczenie podatkowe podmiotom znajdującym się na końcu tego łańcucha. Takie rozliczenie, choć atrakcyjne ze względów ekonomicznych, nie jest zgodne z prawem. Karuzele podatkowe polegają na stosowaniu mechanizmu opodatkowania VAT, który miał funkcjonować w okresie przejściowym, a – wbrew założeniom – trwa już niemalże 30 lat[3].

Takie transakcje często zawierają element międzynarodowy. Okolicznościami najczęściej wskazywanymi jako przyczyny rozprzestrzenienia się oszustw podatkowych w VAT są m.in. brak barier administracyjnych, brak współpracy między administracjami podatkowymi państw członkowskich Unii Europejskiej (UE), brak kontroli granicznych i celnych wewnątrz UE.

Karuzele podatkowe wymagają często dużego nakładu środków finansowych i osobowych, dlatego za zdecydowaną większość takich transakcji odpowiadają grupy przestępcze o charakterze zorganizowanym. Badania wskazują, że za 80% karuzeli podatkowych odpowiada jedynie 2% grup przestępczych[4].

2. OBOWIĄZEK PONOSZENIA PODATKU VAT I JEGO CECHY

Podatek VAT to podatek pośredni, wliczany w cenę danego towaru lub usługi, o charakterze obrotowym. W Polsce funkcjonuje od dnia 5 lipca 1993 r.[5] Osobą ponoszącą ciężar tego podatku jest ostateczny konsument danego towaru lub usługi.

Podatek od towarów i usług nie jest klasycznym podatkiem obrotowym, lecz tzw. podatkiem od wartości dodanej. Argumentem potwierdzającym tę tezę jest to, że w klasycznym podatku obrotowym wartość całego podatku powinna być odprowadzona przez konsumenta, podczas gdy pozostałe podmioty w łańcuchu dostaw byłyby zwolnione z tego obowiązku – pod warunkiem uzyskania od kontrahenta deklaracji, że nie jest on konsumentem.

W Polsce kwota podatku VAT jest wpłacana przez wszystkich uczestników obrotu, gdyż przyjęta i obowiązująca koncepcja nakazuje uiścić ten podatek każdemu podmiotowi w łańcuchu dostaw. Dodatkowo ten podmiot jest uprawniony do pomniejszenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, który został zapłacony jego kontrahentowi wraz z ceną, np. z tytułu kupienia od niego surowca niezbędnego do produkcji.

Podatek VAT jest podatkiem neutralnym, o czym świadczy obecność mechanizmów pozwalających na uniknięcie obciążenia podatkiem podatnikowi niebędącemu konsumentem ostatecznym towaru lub usługi. Podatek naliczony, a zapłacony uprzednio podczas nabycia towarów lub usług, podlega odliczeniu od podatku należnego od dostawy towarów lub świadczenia usług. Wiąże się z tym bezpośrednio zasada opodatkowania konsumpcji, zgodnie z którą podatek powinien obciążać konsumenta. Z powyższej zasady wynika, że to osoba otrzymująca towar lub usługę jednocześnie staje się podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od towarów i usług.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej. Jest to podatek wielofazowy i obciążający każdą fazę obrotu, co nadaje mu przymiot powszechności. Faktycznemu obciążeniu w danym stadium obrotu powinna podlegać wyłącznie wartość dodana w tym stadium – czy to w postaci marży handlowej (w działalności handlowej), czy to w postaci kosztów produkcji i zysku (w działalności o charakterze produkcyjnym)[6].

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w swoim orzecznictwie wyróżnił kilka cech podatku VAT. Po pierwsze – jest to powszechny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usług. Po drugie – kwota podatku jest ustalana w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenia wzajemne za dostarczone towary lub usługi. Co więcej, pobór podatku następuje na każdym etapie produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji. Od podatku należnego od podatnika odlicza się kwoty zapłacone na poprzednich etapach procesu z takim skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie. Dodatkowo ciężar podatku jest ponoszony ostatecznie przez konsumenta[7].

Kwestię podatku naliczonego reguluje art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[8]. Zgodnie z ust. 1 powyższej regulacji w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 tejże ustawy, przysługuje prawo do obniżenia kwoty należnego podatku o kwotę podatku naliczonego, przy czym dalsze normy określają zasady dokonywania rozliczeń z tego tytułu[9].

Rozwiązanie to ma niewątpliwie wady i zalety. Jest to stosunkowo dobre zabezpieczenie przed rozwojem szarej strefy, ale równocześnie umożliwia uszczuplenie albo narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnych na etapie ustalania podatku należnego do zapłaty. Zachowanie to może polegać na wystawieniu faktury VAT na wyższą kwotę niż rzeczywista wartość transakcji albo ewentualnie na usługę lub towar, które nigdy nie zostały faktycznie wykonane lub sprzedane. Działanie to ma na celu umożliwienie nabywcy zwiększenia całkowitej kwoty podatku naliczonego (miesięcznego) oraz jednoczesne zmniejszenie wartości należności publicznoprawnej, która powinna zostać uiszczona na rzecz Skarbu Państwa. Takie faktury nie są fakturami rzetelnymi – co prawda formalnie są zgodne z przepisami prawa, jednakże przedstawiają i dokumentują zdarzenia gospodarcze inne niż te, które wystąpiły w rzeczywistości. Na ten temat wypowiadał się Sąd Najwyższy (SN). Mianowicie stwierdził, że w pojęciu faktury nierzetelnej mieści się również pojęcie faktury fikcyjnej, gdyż dokumentuje ona zdarzenie, które w ogóle nie istniało[10].

3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNA PODATNIKA

Podmiotom uczestniczącym w karuzelach podatkowych, chociażby nieświadomie, organ kontroli często zarzuca brak dochowania należytej staranności w kwestii podjęcia odpowiednich kroków, aby się upewnić, że takie transakcje nie wiążą się z oszustwem, a ich celem nie jest wyłudzenie podatku VAT. Wskazuje się, że przedsiębiorca powinien zweryfikować rzetelność, prawidłowość, legalność zawieranych transakcji oraz dokonać oceny wiarygodności bezpośredniego kontrahenta.

Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2016 r. przez karuzelę podatkową należy rozumieć „organizacyjnie zaawansowane przestępcze schematy transakcyjne, wykorzystujące konstrukcję podatku od wartości dodanej (VAT) w celu uzyskania nienależnej korzyści związanej z rozliczeniami z zakresu VAT poprzez stworzenie iluzji okrężnego ruchu towarów pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Wyrażenie «karuzela» odnosi się między innymi do transakcji kupna/sprzedaży pomiędzy poszczególnymi podmiotami zaangażowanymi w oszustwo w taki sposób, że sprzedawane towary krążąc w łańcuchu dostaw krajowych wychodzą poza ten kraj (wewnątrzwspólnotowa dostawa). Przy czym «nienależna korzyść», możliwa jest do uzyskania zasadniczo na dwa sposoby, tj. albo poprzez uchylenie się od zapłaty podatku należnego VAT albo poprzez uzyskanie od organu państwa zwrotu podatku VAT, który w rzeczywistości nie został uregulowany”[11].

Cechą znamienną takich transakcji jest zamknięty obieg towarów – towary zazwyczaj „krążą” jedynie na papierze w łańcuchu dostaw między kolejnymi uczestnikami obrotu[12].

WSA w Warszawie w tym samym orzeczeniu podkreślił również to, że „podatnik nabywa prawo do odliczenia podatku naliczonego zasadniczo wówczas, gdy faktura odzwierciedla rzeczywistość, tj. dostawę towaru lub świadczenie usługi przez podmioty ujawnione w jej treści. Wyjątkiem od tej zasady jest możliwość odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury, która nie odzwierciedla rzeczywisto-

ści przez podatnika, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że bierze udział w czynnościach mających na celu oszustwa (nadużycia) w podatku od towarów i usług"[13].

Bardzo istotne dla odpowiedzialności karnej podatnika jest więc to, że powinien być świadomy brania udziału w procederze oszustwa.

Według art. 56 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej podlega podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Przestępstwo z art. 62 § 2 k.k.s. popełnia z kolei ten, kto będąc uprawnionym do wystawienia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób nierzetelny albo posługuje się takim dokumentem.

Oprócz znamion strony przedmiotowej niezbędne jest wykazanie znamion strony podmiotowej, aby móc przypisać danej osobie odpowiedzialność karną z art. 56 § 1 lub z art. 62 § 2 k.k.s.[14] Znamiona strony podmiotowej są wypełnione, gdy dana osoba działała z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym. Istotne jest tu orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego (TK), w którym stwierdzono, że na podstawie art. 56 § 1-3 k.k.s. odpowiedzialność jest nakładana nie tyle za samą nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, ile za umyślne działanie lub zaniechanie podatnika w tym zakresie[15].

Podatnikowi, jako podmiotowi uczestniczącemu w karuzeli podatkowej, mogą przypaść trzy role: bufora, brokera i znikającego podatnika. Podkreślić należy, że taki podatnik może odgrywać jednocześnie więcej niż jedną rolę, co jest zależne w dużej mierze od rodzaju przeprowadzanej transakcji.

Buforem jest podmiot występujący między znikającym podatnikiem a brokerem. Bardzo dokładnie, szczegółowo, wręcz skrupulatnie wypełnia on obowiązki podatkowe związane z rozliczeniem podatku od towarów i usług. Jego zadaniem jest skomplikowanie transakcji w celu utrudnienia identyfikacji oszustwa podatkowego przez organy kontroli[16].

Kolejnym ogniwem transakcji karuzelowych jest znikający podatnik. Jest to podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik VAT, który nabywa towary lub usługi (bądź symuluje ich nabycie), lecz nie płaci przy tym podatku VAT, a następnie zbywa je już z uwzględnieniem należnego podatku, jednakże nie przekazuje go właściwym organom państwowym. Znikający podatnik działa z potencjalnym zamiarem oszustwa. Jego celem jest realizacja zysków przestępstwa, zazwyczaj nie prowadzi on działalności gospodarczej i nie posiada własnego majątku. Często bywa on odseparowany kilkoma kontrahentami od podmiotów gospodarczych występujących w łańcuchu dostaw, a niemających świadomości oszustwa[17].

Ostatnim podmiotem łańcucha dostaw jest broker. Dokonuje on co do zasady odsprzedaży produktów lub usług zakupionych uprzednio od bufora poza granice państwa oraz jednocześnie przy takich czynnościach występuje o zwrot zapłaconego podatku od towarów i usług. Zgodnie z praktyką polskich organów podatkowych przyjmuje się, że broker jako podmiot realizujący zyski z karuzeli podatkowej jest świadomy przestępczego charakteru transakcji[18].

Aby rozstrzygnąć, czy podatnik bierze udział w karuzeli podatkowej, konieczne jest ustalenie przez organ dwóch kwestii:

1) po pierwsze – czy podatnik złożył deklaracje nierzetelne, tzn. takie, które nie znajdują odzwierciedlenia w rzeczywistym stanie rzeczy;
2) po drugie – czy podatnik miał świadomość uczestniczenia w karuzeli podatkowej.

Podkreślenia wymaga to, że przestępstwa z art. 56 § 1 oraz z art. 62 § 2 k.k.s. mogą zostać popełnione jedynie umyślnie, zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i z zamiarem ewentualnym. Świadome uczestnictwo w oszustwie podatkowym skutkuje oczywistą odpowiedzialnością karną jego uczestników. Jednakże to, że przedsiębiorca nie dochowuje należytej staranności w kwestii sprawdzenia rzetelności i uczciwości transakcji, w których uczestniczy, oraz to, że nie dokonuje on oceny wiarygodności kontrahenta w sposób bezpośredni, stanowi okoliczność przemawiającą za brakiem możliwości przypisania takiemu przedsiębiorcy umyślności działania.

WSA we Wrocławiu wskazał, że „każda z transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej stanowi opodatkowaną dostawę, o ile posiada cechy opisane w przepisach regulujących system VAT. Podstawową cechą wspólnego systemu VAT jest powszechność, podatek ten jest bowiem należny z tytułu każdej transakcji w łańcuchu dostaw, bez względu na cel i rezultat w jakim jej dokonano. Jak już wcześniej powiedziano każda transakcja musi być w związku z tym rozważana indywidualnie, a charakteru poszczególnych transakcji nie mogą zmienić zdarzenia poprzedzające te transakcje lub po nich następujące (czyli np. fakt, że kilka ogniw wcześniej nie zapłacono podatku). Nie można też z góry zakładać, że wszystkie podmioty zidentyfikowane w łańcuchu dostaw są świadome uczestnictwa w karuzeli podatkowej, dopóki nie udowodni się im oszukańczych działań. Organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zmierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty. […] Samo zaś stwierdzenie cech oszustwa nie może automatycznie generować wniosku o zaistnieniu świadomości u podatnika, zwłaszcza wówczas, gdy pewne okoliczności ustala się u podmiotów gospodarczych, z którym nie stwierdzono żadnych relacji z podatnikiem. Zbyt pochopne szafowanie sformułowaniem świadomości podatnika co do uczestnictwa w oszustwie, bez przeanalizowania prowadzonej przez niego działalności gospodarczej i okoliczności w jakich ona się odbywa jest nie tylko krzywdzące dla podatnika, który mógł nie wiedzieć albo stać się ofiarą oszustwa, lecz również może przyczynić się do utraty przez niego wypracowanej przez lata renomy"[19].

Z powyższego wynika, że nawet okoliczności pozwalające na zakwestionowanie rzetelności albo zgodności z rzeczy-

wistością rozliczeń podatku od towarów i usług przez przedsiębiorcę nie są wystarczające do przypisania podejrzanemu podatnikowi działania z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym, co jest konieczne i niezbędne do przypisania odpowiedzialności z tytułu popełnienia przestępstwa z art. 56 § 1 i z art. 62 § 2 k.k.s. Ponadto, zgodnie z konstytucyjną zasadą domniemania niewinności, wszelkie wątpliwości ujawnione w toku postępowania karnego muszą być rozstrzygane na korzyść podejrzanego.

Organy podatkowe posiadają wiele uprawnień oraz instrumentów pozwalających na przeciwdziałanie nadużyciom prawa. System podatkowy działający prawidłowo powinien eliminować wszelkie nieprawidłowości oraz uniemożliwiać wypłatę świadczeń nienależnych, w tym z zakresu podatku VAT. Taki system jest niezbędny, aby państwo dobrze funkcjonowało. Instrumenty organów podatkowych, o których mowa powyżej, są uregulowane głównie w ustawach podatkowych. Dla określonego rodzaju nadużyć ustanowiono przepisy dotyczące przestępstw wymierzonych przeciwko systemowi podatkowemu. System ten może być jednakże brany pod uwagę tylko wtedy, gdy są spełnione warunki odpowiedzialności karnej, które z całą pewnością różnią się od tych przewidzianych dla odpowiedzialności podatnika na gruncie przepisów prawa podatkowego. W przeciwieństwie do przepisów prawa administracyjnego – zgodnie z przepisami prawa karnego ciężar dowodu nie spoczywa na podatniku. W postępowaniu karnym podatnik nie musi udowadniać, że nie dopuścił się popełnienia przestępstwa karnego skarbowego. Ciężar dowodu spoczywa na oskarżycielu publicznym. To właśnie on jest obowiązany udowodnić wszystkie znamiona zarzucanego przestępstwa. Ustalenie nieprawidłowości na gruncie postępowania podatkowego również nie pociąga za sobą automatycznie odpowiedzialności karnej. Przyjęcie innej niż powyższa interpretacji prowadziłoby do uznania, że postępowanie karne jest bezcelowe oraz że odpowiedzialność karna skarbowa jest odpowiedzialnością obiektywną, a taki wniosek i okoliczność nie byłyby zgodne z zasadami postępowania karnego.

4. WNIOSKI

W świetle aktualnego orzecznictwa nie ma wątpliwości co do podlegania odpowiedzialności karnej skarbowej za oszustwa podatkowe w postaci karuzeli podatkowej. Jednakże dla możliwości przypisania odpowiedzialności za czyny z art. 56 § 1 lub art. 62 § 2 k.k.s niezbędne jest wykazanie, że podatnik działał z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym, a działanie to (a nawet zaniechanie) było umyślne.

Z powyższej analizy orzecznictwa płynie zatem kilka istotnych wniosków. Elementem niezbędnym do przypisania odpowiedzialności karnej jest wykazanie przez organ kontroli podatkowej, że podatnik świadomie brał udział w transakcjach karuzelowych. Samo stwierdzenie oszustwa podatkowego nie może automatycznie prowadzić do wniosku, że podatnik był świadomy działań oszukańczych. Co więcej, każdy przypadek powinien być rozstrzygany indywidualnie. Brak udowodnienia podatnikowi świadomego działania powoduje niemożność przypisania mu odpowiedzialności za oszustwa w podatku od towarów i usług. Mimo zatem innych obiektywnie negatywnych ustaleń organu kontroli, dokonanych w trakcie kontroli lub w związku z nią, zostanie umorzone postępowanie karne wobec kontrolowanego podatnika podejrzanego o udział w karuzeli podatkowej.

Przypisy

1 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859, dalej: k.k.s.
2 W. Kotowski, *Karuzele podatkowe*, w: *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, I. Ożóg (red.), Warszawa 2021, s. 192.
3 Mechanizm ten funkcjonuje na podstawie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.).
4 Za: European Commission, Commission Staff Working Document. Impact assessment accompanying the document – Amended proposal for a Council Regulation – Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regard to measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, Brussels, 30.11.2017, SWD (2017) 428 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017SC0428, dostęp: 2.03.2022, s. 16-17.
5 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
6 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, wyd. 6, LEX 2012, komentarz do art. 86.
7 T. Michalik, *VAT. Komentarz. Rok 2008*, Warszawa 2008, s. 19-20.
8 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931.
9 J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2022, art. 86.
10 Por. uchwała siedmiu sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/i%20kzp%2022-03.pdf, dostęp: 12.05.2022.
11 III SA/Wa 2411/15, LEX nr 2137758.
12 Por. *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, I. Ożóg (red.), Warszawa 2017, s. 21.
13 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2016 r., III SA/Wa 2411/15, dok. cyt.
14 I. Zgoliński, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), wyd. 2, Warszawa 2021, art. 56; G. Łabuda, w: P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, art. 62.
15 Wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=3788&dokument=950, dostęp: 12.05.2022.
16 W. Kotowski, dz. cyt., s. 196.
17 Tamże.
18 Tamże.
19 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2017 r., I SA/Wr 203/17, LEX nr 2416641.

Bibliografia

Literatura

Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, wyd. 6, LEX 2012.

Charkiewicz M., *Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności*, Białystok 2021.

Kotowski W., *Karuzele podatkowe*, w: *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, I. Ożóg (red.), Warszawa 2021.

Łabuda G., w: P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017.

Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2022.

Michalik T., *VAT. Komentarz. Rok 2008*, Warszawa 2008.

Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT, I. Ożóg (red.), Warszawa 2017.

Zgoliński I., w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), wyd. 2, Warszawa 2021.

Akty prawne

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931.

Orzecznictwo
Uchwała siedmiu sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/i%20kzp%2022-03.pdf, dostęp: 12.05.2022.
Wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=3788&dokument=950, dostęp: 12.05.2022.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2016 r., III SA/Wa 2411/15, LEX nr 2137758.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2017 r., I SA/Wr 203/17, LEX nr 2416641.

Inne źródła
European Commission, Commission Staff Working Document. Impact assessment accompanying the document – Amended proposal for a Council Regulation – Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regard to measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, Brussels, 30.11.2017, SWD (2017) 428 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017SC0428, dostęp: 2.03.2022.