

Adam Drozdek

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa im. rtm. W. Pileckiego w Oświęcimiu

Katarzyna Machalica-Drozdek

doradca podatkowy

Obrót „pustymi fakturami” jako przesłanka uzasadniająca zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

Uwagi wprowadzające

Ze względu na podatek od towarów i usług¹ faktura ma kluczowe znaczenie: po pierwsze, jest dokumentem potwierdzającym transakcje gospodarcze pomiędzy kupującym i sprzedającym; po drugie, to na jej podstawie określana jest podstawa opodatkowania podatkiem VAT, a zobowiązanie podatkowe podawane jest w postaci różnicy pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym. Dla podatnika otrzymującego fakturę stanowi ona zarówno podstawę do naliczenia podatku, jak i obniżenia podatku należnego, czyli własnego zobowiązania podatkowego, co w efekcie może prowadzić do zwrotu podatku. Konstrukcję tę wykorzystują nieuczciwi przedsiębiorcy, wystawiając „puste faktury” w ramach tzw. przestępstw karuzelowych. Takie fikcyjne transakcje podatkowe polegają na wyłudzeniu podatku VAT w ramach jego zwrotu przysługującego od wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, co przynosi państwom członkowskim Unii Europejskiej istotne straty w dochodach budżetowych. Na takich transakcjach tracą również uczciwi przedsiębiorcy, nieświadomi, że są wciągani w ten przestępczy proceder.

Organy podatkowe, aby minimalizować straty budżetu państwa spowodowane działaniem zorganizowanych grup przestępczych, korzystają z instytucji zabezpieczenia przedegzekucyjnego. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych wykorzystywane jest w okresie przed powstaniem przesłanek wszczęcia postępowania egzekucyjnego, gdy istnieje potrzeba zabezpieczenia interesów finansowych wierzyciela podatkowego. Potrzeba korzystania z ta-

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.) – dalej jako VAT.

kiego zabezpieczenia wynika z faktu, że ucieczka podmiotów uczestniczących w karuzelach podatkowych przed realizacją zobowiązania zaczyna się już w momencie powstania obowiązku podatkowego.

Powyższe wymusza więc zbadanie zasadności zastosowania instytucji zabezpieczenia kwoty zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami na składnikach majątkowych podatników uczestniczących w obrocie „pustymi fakturami”. Analiza ww. zagadnienia pozostaje istotna nie tylko z punktu widzenia organów podatkowych, ale także podmiotu zobowiązanego, tj. podatników, a zwłaszcza tych, którzy wciągani są w proceder wyłudzenia podatku VAT przez zorganizowane grupy przestępcze.

Charakterystyka karuzeli podatkowej oraz podmiotów występujących w obrocie „pustymi fakturami”

W celu zapewnienia przejrzystości rozważań niezbędne jest ustalenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego pojęć mających istotne znaczenie dla analizowanych zagadnień. Mowa jest tutaj o takich terminach, jak „karuzela podatkowa”, „pusta faktura”, „znikający podatnik”, „bufor” oraz „broker”. Rozważania dotyczące istoty każdego z nich zostaną ograniczone do podstawowych zagadnień, gdyż szczegółowe ich omówienie wykraczałoby poza ramy wyznaczone tematem opracowania.

Na wstępie wskazać należy, że terminy te nie są definiowane przez przepisy krajowe ani unijne regulacje prawne. I tak np. „karuzela podatkowa” w doktrynie prawa podatkowego określana jest jako rodzaj przestępstwa podatkowego związanego z obrotem towarowym, polegająca na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnątrzspółnotowej i nabycia wewnątrzspółnotowego². Z kolei Agnieszka Derkacz wskazuje, że karuzela podatkowa to oszustwo popełnione przy użyciu systemów i mechanizmów mających na celu uchylenie się od obowiązku dotyczącego podatku VAT poprzez niezapłacenie VAT należnego lub nieuprawnione domaganie się zwrotu podatku VAT dzięki procederowi obejmującemu firmy działające w otoczeniu międzynarodowym³. Analizując definicje doktrynalne, należy zauważyć, że przestępstwa to opiera się na takim przepływie towarów pomiędzy państwami członkowskimi, który skutkuje powrotnym przywozem towarów do państwa ich pierwotnego pochodzenia. Ma to na celu uchylenie się od opodat-

² T. Fabiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 1, s. 24.

³ A. Derkacz, *Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Błaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 101.

kowania poprzez uprawomocnienie nielegalnie nabytych towarów czy sprzedaży towarów po cenach niższych niż ceny rynkowe⁴. Cechą charakterystyczną karuzeli podatkowej jest zamknięty obieg. Oznacza to, że towary krążą faktycznie lub papierowo w łańcuchu dostaw pomiędzy kolejnymi uczestnikami obrotu w różnych państwach Unii Europejskiej. Często w ciągu 1–2 dni transakcje przechodzą przez wiele krajów – najczęściej są to państwa graniczne. Karuzela podatkowa charakteryzuje się nie tylko działaniem świadomym, ale także dobrze zorganizowanym łańcuchem podmiotów w nim uczestniczących. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym podkreśla się, że pod tym pojęciem należy rozumieć przestępcze schematy transakcyjne wykorzystujące konstrukcję podatku od wartości dodanej (VAT) w celu uzyskania nienależnej korzyści związanej z rozliczeniami ww. podatku poprzez stworzenie iluzji okrężnego ruchu towarów pomiędzy państwami Unii Europejskiej⁵.

Nie ulega zatem wątpliwości, że „karuzelę podatkową” zdefiniować należy jako popełniane w sposób ciągły i zorganizowany przestępstwo związane z rozliczeniem międzynarodowych transakcji towarowych, wykorzystujące konstrukcję podatku VAT, polegające na niezapłaceniu podatku VAT należnego lub na nieuprawnionym domaganiu się zwrotu podatku VAT poprzez stworzenie iluzji okrężnego ruchu towarów pomiędzy państwami Unii Europejskiej lub państwami trzecimi.

Dokumentami wykorzystywanymi w przestępstwach karuzelowych są tzw. puste faktury⁶. To właśnie w celu obrotu „pustymi fakturami” w przestępstwach karuzelowych wykorzystywany jest mechanizm ustalania wartości dodanej przez uczestnika obrotu, polegający na tym, iż z kwoty podatku należnego od sprzedaży dokonanej przez danego przedsiębiorcę czy sprzedawcę (VAT należny) potrąca się kwotę podatku zapłaconego przez tego przedsiębiorcę czy sprzedawcę przy zakupach towarów przeznaczonych do produkcji lub sprzedaży (VAT naliczony). W judykaturze zostały podjęte próby wyjaśnienia tego terminu. I tak np. NSA wskazał, że z tzw. pustą fakturą *sensu stricto* mamy do czynienia w następujących okolicznościach: po pierwsze – kiedy wystawionej fakturze w ogóle nie towarzyszy transakcja w niej wskazana; po drugie – towarzyszy jej co prawda realna transakcja, ale z udziałem innego podmiotu niż wystawca tej faktury (jeden podmiot faktycznie realizuje transakcję, ale zupełnie inny wystawia fakturę mającą rze-

⁴ M. Keen, S. Smith, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper 2007, s. 13, cyt. za: R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Kraków 2010, s. 181.

⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 16/16, Lex nr 2107133.

⁶ W literaturze przedmiotu termin „puste faktury” bardzo często jest zastępowany terminem „fikcyjne faktury” – por. M. Rzaśa, *Oszustwa w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług a prawo do odliczenia podatku naliczonego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 1, s. 67.

komo dokumentować tę transakcję); po trzecie – faktura wystawiona została przez firmanta, a zatem dotyczy rzeczywistego obrotu towarami lub usługami, ale z zatajeniem wobec osób trzecich (nabywców) prawdziwego podmiotu realizującego tenże obrót⁷. Z poglądem tym współgra teza orzeczenia NSA z dnia 26 listopada 2014 r., w myśl której faktura może być nierzetelna, kiedy czynność nią udokumentowana została dokonana, ale nie przez wystawcę na tej fakturze uwidocznionego, jak również w sytuacji, gdy nie dokumentuje czynności rzeczywiście dokonanej ze względu na jej przedmiot, tzn. może dokumentować nie taką dostawę towarów czy też świadczenie usług, jakie były przedmiotem rzeczywistej transakcji. Faktura może również być wystawiona w celu potwierdzenia transakcji w ogóle niedokonanej⁸.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE⁹ pojęcie faktury nieodzwierciedlającej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego (tzw. pustej faktury) ma zastosowanie do dwóch sytuacji. Pierwsza to sytuacja, gdy podatnik posługuje się fakturą, o której wie, że nie odzwierciedla ona żadnej rzeczywistej transakcji, a sam działa świadomie w celu popełnienia oszustwa podatkowego mającego na celu zmniejszenie jego zobowiązania podatkowego lub uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego. Wówczas podatnik świadomie posługuje się fałszywą fakturą, którą najczęściej nabył za sumę stanowiącą niewielki procent kwoty wykazanej w fakturze. Druga sytuacja ma miejsce wtedy, gdy podatnik odlicza podatek z faktury dokumentującej transakcję na niej uwidocznioną, opłaconą przez niego w pełnej wysokości – łącznie z podatkiem, którego później nie może odliczyć – jednakże podmiot widniejący na fakturze jako jej wystawca i wykonawca czynności nie jest w rzeczywistości tym podmiotem, który czynność wykonał.

Dagmara Dominik optuje za takim poglądem, który jest zbieżny z jedną z linii orzeczniczych sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości UE, tj. pod pojęciem „pustej faktury” należy rozumieć fakturę niedokumentującą rzeczywistych zdarzeń gospodarczych¹⁰. Nie ulega zatem wątpliwości, iż pojęcie to odnosi się do sytuacji, w której podatnik wystawi fakturę VAT i posługuje się nią, mimo że nie odzwierciedla ona stanu faktycznego. Sytuacja taka występuje wtedy, gdy podatnik na fakturze wykaże dostawę towarów bądź usługę, której nigdy nie było, chociaż podatek wykazany w fakturze zostanie zaewidencjonowany, uwzględniony w deklaracji VAT-7 i zapła-

⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1687/13, Lex nr 1528650.

⁸ Sygn. akt I FSK 1537/13, Lex nr 1658030.

⁹ Wyroki TSUE z 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 *Mahagében kft* oraz *Péter Dávid*, [online] <<http://eur-lex.europa.eu data>> (dostęp: 11.10.2017).

¹⁰ D. Dominik, *Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT*, [w:] J. Gumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. IV, Katowice 2010, s. 41.

cony. Zobowiązanie do zapłaty kwoty podatku wskazanego na tak wystawionej „pustej fakturze” powstaje z mocy prawa z datą wprowadzenia jej do obrotu.

Nieodłącznym elementem przestępstw karuzelowych w zakresie obrotu „pustymi fakturami” są podmioty określone są jako „znikający podatnik”, „bufor” oraz „broker”¹¹.

Kluczowym podmiotem, który nie wypełnia swoich zobowiązań w zakresie podatku od towarów i usług, jest „znikający podatnik”. Nadana mu przez doktrynę nazwa odnosi się do charakterystycznej dla *modus operandi* przestępstw karuzelowych przerwy w łańcuchu dostaw obłożonych podatkiem od wartości dodanej, powstałej za sprawą jednego z zaangażowanych weń podatników, który znika, pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, a następnie odliczany jest zgodnie z prawem przez kolejnego handlowca w łańcuchu. W praktyce znikający podatnik korzysta z możliwości sprowadzania towarów „wolnych od VAT” z innych krajów członkowskich UE. Co oczywiste, nie wykazuje on podatku w państwie przeznaczenia, niemniej jednak dokonuje dalszej dostawy produktów w obrębie jego terytorium na rzecz podatników prowadzących tam swoją działalność. Dostawy te dokumentowane są fakturami VAT, lecz wykazane w nich kwoty podatku należnego nigdy nie są regulowane.

Wyróżnić należy cztery główne typy znikających podatników. Do pierwszej należy zaliczyć podmioty nieskładające deklaracji podatkowych, które:

1) nie rozliczają podatku VAT i nie składają żadnych deklaracji podatkowych;

2) oficjalny adres podmiotu może być adresem tylko do korespondencji, adresem wirtualnego biura, skrzynką oddawczą albo podany adres może nie należeć do podatnika lub może być fałszywym adresem;

3) nie prowadzą widocznej działalności gospodarczej;

4) nie posiadają aktywów ani środków do prowadzenia działalności.

Druga grupa są to podmioty składające „zerowe” deklaracje podatkowe. Do cech charakterystycznych tych podmiotów należy zaliczyć:

1) składanie niektórych deklaracji VAT jako tzw. deklaracji zerowych, co wskazuje na brak prowadzenia działalności;

2) celem składania deklaracji zerowych jest odwleczenie momentu odkrycia oszustwa, jako że uwaga władz podatkowych jest skupiona na sprzecznościach pojawiających się w deklaracjach podatkowych w konfrontacji z rzeczywistą działalnością firmy.

Z kolei do trzeciej grupy należą podmioty niedokonujące płatności podatku VAT. Podmioty te wypełniają wszystkie deklaracje podatkowe, które

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3363/15, Lex nr 2296515.

w większości wypadków odzwierciedlają przeprowadzone operacje handlowe, ale nie regulują swoich zobowiązań podatkowych.

Do ostatniej, czwartej grupy należą podmioty przedkładające fałszywe deklaracje VAT. Firmy te pojawiają się, aby podjąć normalną działalność gospodarczą, lecz są trudne do zidentyfikowania, gdyż:

1) wszystkie informacje dostarczone w deklaracjach podatkowych są fałszywe i nie zostały poparte dokumentami;

2) podatek VAT podlegający odliczeniu wynika z fikcyjnych faktur, które zawierają nieprawidłowe informacje co do rejestracji handlowej lub identyfikacji podatkowej VAT.

Znikającymi podatnikami są firmy niedawno założone lub firmy reaktywowane (dotychczas uśpione), w praktyce są to firmy z dobrą historią podatkową.

Kolejnym podmiotem karuzeli podatkowej jest tzw. bufor. Podmiot ten działa jako normalny przedsiębiorca nabywający i dostarczający towary lub usługi na rynek krajowy. Bufor umieszczany jest w łańcuchu dostaw za znikającym podatnikiem. Jest to podmiot, który skrupulatnie wypełnia wszelkie formalne zobowiązania związane z rozliczeniami podatku VAT, realizując funkcję przewidzianą dla niego przez organizatora oszukańczej praktyki. Jego celem jest zwiększenie dystansu między znikającym podatnikiem a brokerem. Obok spółek specjalnie w tym celu utworzonych albo świadomych udziału w przestępstwie karuzelowym, funkcję tę z równym powodzeniem spełniać może także uczciwy podatnik, zaangażowany w oszukańczy proceder bez swojej wiedzy i zgody. Bufora wyróżniają takie cechy jak:

w zakresie obowiązków dotyczących opodatkowania i zachowania płatności wypełnia deklaracje i wywiązuje się z innych ustawowych wymagań fiskalnych;

placi zobowiązania wynikające z podatku VAT (i inne zobowiązania podatkowe) we właściwych terminach;

w księgach podatkowych ujmowane są zawierane transakcje;

podatek VAT do wpłaty (VAT należny – VAT naliczony) zwykle jest bardzo niski w stosunku do obrotu, a jeżeli następuje nagły wzrost VAT należnego i naliczonego (przy stale niskim VAT do wpłaty), może to być sygnałem uwikłania w oszukańczy łańcuch fakturowania.

Ostatnie ogniwo przestępczego łańcucha dostaw w państwie, do którego towary zostały sprowadzone przez znikającego podatnika, stanowi tzw. broker. Co do zasady, jest to firma o ustabilizowanej pozycji na rynku, która odsprzedaje zakupione od buforów towary na rynku krajowym, pośrednio czerpiąc korzyści z oszukańczego schematu za pośrednictwem nierynkowo niskich cen sprzedaży stosowanych przez poprzednie ogniwa łańcucha. Może być i tak, że spółka pełniąca rolę brokera dokona odsprzedaży nabytych produktów poza granice państwa swojej rezydencji (np. do tego samego pań-

stwa, z którego produkty zostały wcześniej sprowadzone przez znikającego handlowca), występując jednocześnie o zwrot zapłaconego na poprzednim etapie obrotu podatku naliczonego.

Brokerzy wypełniają bez zarzutu wszelkie obowiązki nałożone przez krajowe przepisy z zakresu podatku VAT. Najczęściej prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą połączoną z procederem wyłudzenia podatku VAT i deklarują zwrot podatku VAT lub mniejszą zapłatę. Jednocześnie prowadzą nieskazitelną dokumentację rachunkową oraz przewozową, która jest w pełni dostępna dla organów podatkowych. Co istotne, nie posiadają majątku pozwalającego na wykonywanie działalności (płatności na rzecz swoich dostawców regulują po otrzymaniu zapłaty od nabywców towarów) ani specjalistycznej wiedzy dotyczącej danego rynku.

Przesłanki zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed terminem płatności

Zabezpieczenie przedwymiarowe ma dla postępowania egzekucyjnego charakter pomocniczy i komplementarny. Potrzeba wprowadzenia takiego zabezpieczenia w przypadku obrotu „pustymi fakturami” wynika z ucieczki podatników uczestniczących w przestępstwach karuzelowych przed realizacją zobowiązania, które zaczyna się już w momencie powstania obowiązku podatkowego¹². Z samej istoty zabezpieczenia określonego w art. 33 Ordynacji podatkowej¹³ wynika, że jest ono dokonywane przed wystąpieniem przesłanek do wszczęcia egzekucji administracyjnej. Postępowanie to ma na celu zagwarantowanie środków na zaspokojenie należności podatkowych. W doktrynie wskazuje się, że instytucja zabezpieczenia zobowiązań podatkowych jest często wykorzystywana jeszcze przed powstaniem przesłanek wszczęcia postępowania egzekucyjnego, kiedy zaistnieje potrzeba zabezpieczenia interesów finansowych wierzyciela podatkowego¹⁴, w przybliżonej kwocie istniejącego, ale jeszcze nieokreślonego zobowiązania podatkowego lub przyszłego zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z treścią art. 33 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym,

¹² Por. H. Dzwonkowski, J. Kondratowska, *Komentarz do art. 33*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 348.

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.) – dalej jako O.p. lub Ordynacja podatkowa.

¹⁴ W. Morawski, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 241.

jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Analizując treść art. 33 § 1 O.p., zauważyć należy, że podstawową przesłanką zastosowania zabezpieczenia jest „uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane”. W orzecznictwie wskazuje się, że jest to tylko przykładowa okoliczność precyzująca główną dyrektywę orzekania w przedmiocie zabezpieczenia. Niewątpliwie wynika z niej, że chodzi o takie działania podatnika bądź sytuacje z nim związane, które wpływają na stan majątkowy podatnika w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji¹⁵. Przepis art. 33 § 1 O.p. reguluje nie tylko przesłankę dokonania zabezpieczenia, którą jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, lecz również zawiera przykładowe wyliczenie okoliczności, które uzasadniają tę obawę. Chodzi przede wszystkim o trwale nieuiszczanie przez podatnika wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym; dokonywanie czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

W judykaturze prezentowane jest stanowisko, że katalog okoliczności, który uzasadnia obawę niewykonania zobowiązania, jest katalogiem otwartym. Świadczy o tym użyty przez ustawodawcę w art. 33 § 1 O.p. zwrot „w szczególności”. Tak więc organ może powołać się również na inne aspekty niż te, które zostały wymienione wprost w ustawie¹⁶. Pogląd ten zyskał aprobatę w doktrynie prawa podatkowego. Zdaniem Bogusława Dauera, konstrukcja normy prawnej zawartej w art. 33 O.p. pozwala przyjąć, że wymienione przesłanki dopuszczalności zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego mają charakter przykładowy, wskazujący jednak na działania podatnika, które wpływają na jego stan majątkowy w kontekście przewidywanych zobowiązań i możliwości ich wykonania¹⁷. Zatem należy przychylić się do poglądu, że wystąpienie przesłanki uzasadniającej dokonanie zabezpieczenia można dowieść poprzez wskazanie innych okoliczności niż te, które zostały wyraźnie podane w przepisie art. 33 O.p.¹⁸ Bez wątpienia do takich okoliczności należy zaliczyć dokumentowanie „pustymi fakturami” fikcyjnych zdarzeń gospodarczych poprzez ich ujęcie w ewidencji i rozliczanie na ich podstawie podatku VAT.

¹⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 726/08, Lex nr 483233.

¹⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 26/16, Lex nr 2022530.

¹⁷ B. Dauter, *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Lex/El.

¹⁸ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, Toruń 2007, s. 289–290.

Także przesłanka „uzasadniona obawa” stała się przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny w ustalającym wiodącą linię orzeczniczą wyroku z dnia 6 marca 2012 r. sformułował tezę, zgodnie z którą ustawodawca stanowi o „uzasadnionej obawie”, a więc takiej, która ma swoje źródło w obiektywnie stwierdzonym stanie faktycznym sprawy, jak również o „wykonaniu” zobowiązania, a więc nie tylko dobrowolnie, ale i w drodze egzekucji. „Uzasadniona obawa” nie może być domyślna, wręcz przeciwnie – powinna być uprawdopodobniona w sposób jasny i czytelny dla podatnika. Przepis art. 33 O.p. pozostawia organowi podatkowemu ocenę, czy istnieje w konkretnym przypadku obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, której organ dokonuje w drodze uznania. Nie ulega wątpliwości, że zastosowanie przesłanki uzasadniającej zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych¹⁹. Bez wątplenia do takich okoliczności należy zaliczyć obrót „pustymi fakturami”, które nie odzwierciedlają żadnej rzeczywistej transakcji gospodarczej. Znamienny jest wyrok WSA w Bydgoszczy, zdaniem którego wystawianie i przyjmowanie „pustych faktur” oraz wykorzystywanie ich do rozliczenia podatku od towarów i usług uprawnia organy podatkowe do uznania, że powstała przesłanka trwałego nieuiszczenia zobowiązań publicznoprawnych oraz podstawa faktyczna do wydania decyzji zabezpieczającej, o której mowa w art. 33 § 4 O.p.²⁰ W orzeczeniu z dnia 18 stycznia 2006 r. WSA w Białymstoku zwrócił ponadto uwagę, że obrót „pustymi fakturami” nierozzerwalnie związany jest z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg handlowych czy też zaniżaniem dochodów będących przedmiotem opodatkowania²¹.

Przedstawione stanowiska judykatury pozwalają sformułować wniosek, że uzasadniona obawa, wskazana w art. 33 O.p., musi być poparta okolicznościami faktycznymi i prawnymi, do których należy zaliczyć dokumentowanie zdarzeń gospodarczych, które w rzeczywistości nie zostały przeprowadzone, a mają na celu wyłudzenie z budżetu państwa zwrotu podatku VAT. Zachowania podatnika polegające na nierzetelnym prowadzeniu ksiąg handlowych w związku z wystawianiem i przyjmowaniem „pustych faktur” oraz wykorzystywaniu ich w rozliczeniu podatku od towarów i usług, przy uwzględnieniu obowiązku zapłaty podatku wynikającego z treści art. 108 VAT, powoduje powstanie zaległości podatkowych i w konsekwencji uprawnia organy podatkowe do uznania, iż zaistniała przesłanka trwałego nieuiszczenia zobowią-

¹⁹ Sygn. akt I FSK 594/11, Lex nr1144932.

²⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 144/12, Lex nr 1163535.

²¹ Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 367/05, Lex nr 515004.

zań publicznoprawnych oraz podstawa faktyczna do wydania decyzji zabezpieczającej, o której mowa w art. 33 § 4 O.p.²²

Podjmując dalszą część rozważań, należy zwrócić uwagę, że przyjęcie przez organ podatkowy istnienia przesłanek zabezpieczenia wskazanych w art. 33 § 1 O.p., do których należy wystąpienie uzasadnionej obawy w związku z obrotem „pustymi fakturami”, nakłada na organ obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Powinność ta wynika z art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 O.p., tj. przepisów kształtujących zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym. Stąd też za prawidłowe uznać należy stanowisko NSA, że organy podatkowe mogą sięgać po wszelkie dowody czy ustalenia faktyczne uzasadniające zaistnienie „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego, o której mowa w przepisie art. 33 O.p.²³

Analizując przedmiotowe zagadnienie, wskazać należy, że organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu²⁴:

1) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;

2) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Zdaniem Wojciecha Morawskiego, decyzja o zabezpieczeniu jest częścią postępowania wymiarowego²⁵, gdzie – jak już zostało to wykazane wcześniej – warunkiem wydania decyzji o zabezpieczeniu jest przeprowadzenie przez organ podatkowy postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w zakresie rzetelności deklarowanych podstawy opodatkowania. W oparciu o wnioski *a contrario* należy zatem przyjąć, że organy podatkowe nie mogą dokonać zabezpieczenia na majątku podatnika bez przeprowadzenia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej²⁶. Ten prowizoryczny charakter wymiaru powoduje, iż nie przeprowadza się pełnego postępowania dowodowego w celu ustale-

²² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2016 r., sygn. akt VIII SA/Wa 110/16, Lex nr 2138112; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 144/12, Lex nr 1163535.

²³ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1230/10, Lex nr 1068121.

²⁴ Por. art. 33 § 2 O.p.

²⁵ W. Morawski, *Decyzja o zabezpieczeniu – dziwna decyzja, dziwne postępowanie*, [w:] M. Duda, M. Munnich, A. Zdunek (red.), *Stosowanie i stanowienie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym*, Lublin 2014, s. 38.

²⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 października 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 2886/13, Lex nr 1511501.

nia wysokości zabezpieczenia. Wystarczające są takie dowody, które pozwalają ustalić przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego. Obowiązek określenia w decyzji takiej przybliżonej kwoty powinien być realizowany tak, by fakt wystąpienia tej przesłanki mógł podlegać kontroli sądowej. Tym samym nie ma wątpliwości, że postępowanie zabezpieczające nie ma charakteru zastępczego dla postępowania wymiarowego²⁷.

W tym miejscu warto przypomnieć stanowisko WSA w Warszawie, przedstawione w tezie wyroku z dnia 7 grudnia 2016 r.²⁸, zgodnie z którym decyzja o zabezpieczeniu nie zastępuje decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja zabezpieczająca uprawdopodobnia jedynie wysokość zobowiązania podatkowego. Nie rozstrzyga sprawy co do istoty, ponieważ nie przesądza treści przyszłej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja wydawana na podstawie przepisów art. 33 O.p. jest odrębną decyzją, nieprzesądającą treści decyzji wymiarowej. Określenie w trybie art. 33 § 4 pkt 2 O.p. przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego powinno nastąpić z uwzględnieniem danych posiadanych przez organ co do wysokości podstawy opodatkowania.

Reasumując ten wątek rozważań, należy stwierdzić, że wyliczenie zawarte w art. 33 § 1 O.p. stanowi jedynie egzemplifikację przykładowo wybranych okoliczności, które mogą uzasadniać stan obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Nie oznacza to jednak, że okoliczności te muszą wystąpić, aby o obawie takiej można było mówić. Przeciwnie, organy podatkowe mogą za pomocą wszelkich argumentów, popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, wykazywać, że istnieje groźba niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości – uzasadniająca zastosowanie instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego.

Celem postępowania zabezpieczającego, o którym mowa w art. 33 § 2 pkt 2 O.p., nie jest przymusowy pobór podatku, a zapewnienie, że po określeniu wysokości zaległości podatkowych nie wystąpią szczególne trudności w pozyskaniu należności przez wierzyciela podatkowego. Określenie w decyzji zabezpieczenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w związku z obrotem „pustymi fakturami” ma charakter informacyjny w tym znaczeniu, że wskazuje się kwotę podlegającą zabezpieczeniu na majątku podatnika. Uzasadnione podejrzenie korzystania w obrocie gospodarczym z „pustych faktur” (wystawianie i przyjmowanie) oraz wykorzystywanie ich w rozliczeniu podatku od towarów i usług, przy uwzględnieniu sposobu realizacji tego obowiązku, implikuje powstanie zaległości podatkowych i w konsekwencji uprawnia organy podatkowe do uznania, iż zaistniała przesłanka trwałego

²⁷ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Go 20/09, Lex nr 534985.

²⁸ Sygn. akt III SA/Wa 2949/15, Lex nr 2282246.

nieuiszczania zobowiązań publicznoprawnych oraz podstawa faktyczna do wydania decyzji zabezpieczającej, o której mowa w art. 33 § 4 O.p.

Wnioski

Podsumowując wyniki analizy przeprowadzonej w niniejszym opracowaniu, należy przyjąć, iż art. 33 O.p. stanowi materialnoprawną podstawę do zastosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w przypadku obrotu „pustymi fakturami”, które nie odzwierciedlają rzeczywistego charakteru zawartych transakcji gospodarczych. Zgodnie z podstawową przesłanką wynikającą z badanej regulacji, musi zachodzić obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Jest ona uzasadniona, gdy podatnik nie uiszcza wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które to czynności mogą udaremnić egzekucję. W konsekwencji w dyspozycji przepisu art. 33 § 1 O.p. mieści się sytuacja, w której podmiot uczestniczący w obrocie „pustymi fakturami” w związku z prowadzoną przez siebie działalnością gospodarczą brał udział w ww. procederze. Powyższe świadczy bowiem nie tylko o prawdopodobnym braku środków finansowych mogących służyć uiszczeniu kwoty należnej z tytułu przewidywanego zobowiązania podatkowego, ale również nasuwa podejrzenie, iż podmiot dokonujący obrotu „pustymi fakturami” podejmuje działania mające na celu uszczuplenie wpływów Skarbu Państwa. Działania te skutkują zagrożeniem efektywności przyszłej egzekucji administracyjnej.

Ujawnienie w postępowaniu kontrolnym przez organ podatkowy okoliczności będących podstawą do przyjęcia, że podatnik dokonał obniżenia podatku należnego na podstawie „pustych faktur” VAT, stwarza wystarczającą przesłankę do wydania decyzji zabezpieczającej na majątku podatnika wykonania przyszłej decyzji określającej wysokość zaległego podatku VAT, którego przybliżona kwota została wskazana w decyzji o zabezpieczeniu.

W kontekście obrotu „pustymi fakturami” należy zwrócić uwagę na przepisy ustawy zasadniczej, zgodnie z którą uiszczanie podatków jest obowiązkiem powszechnym uregulowanym w art. 84 Konstytucji²⁹. Badane unormowanie służy realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej i interesowi publicznemu. Regulację zawartą w art. 33 O.p. należy zatem rozpatrywać w kontekście art. 84 Konstytucji RP, który ustanawia powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a także art. 217 Konstytucji RP, który ustanawia władztwo finansowe państwa. Tym samym nie moż-

²⁹ Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

na zaakceptować sytuacji, że podmiot dokonujący obrotu „pustymi fakturami” trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Literatura

- Fabiański T., Śliż W., *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 1.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, Toruń 2007.
- Dauter B., *Komentarz do art. 33 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Lex/El.
- Derkach A., *Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, [w:] Nowak T., Stanisławiszyn P. (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., Kondratowska J., *Komentarz do art. 33*, [w:] Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Keen M., Smith S., *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper 2007.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Kraków 2010.
- Morawski W., *Decyzja o zabezpieczeniu – dziwna decyzja, dziwne postępowanie*, [w:] Duda M., Munnich M., Zdunek A. (red.), *Stosowanie i stanowienie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym*, Lublin 2014.
- Morawski W., *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych*, [w:] Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Rząsa M., *Oszustwa w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług a prawo do odliczenia podatku naliczonego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 1.

Summary

“Blank invoices” circulation as a prerequisite justifying securing tax liability performance

Key words: blank invoice, carousel fraud, tax carousel, security, tax liability.

Herein, the Authors presented the issue of using tax liability security institutions together with interests on asset components against entities participating in carousel frauds.

The conducted analysis indicated that the contents of Art. 33 of the Tax Ordinance constitute a substantive legal basis for using tax liability security institution on the taxpayer’s asset components prior to issuing a decision

stipulating the liability in the case of circulating “blank invoices”, which do not reflect the actual character of concluded business transactions.

Documentation drawn up by entities participating in circulation of “blank invoices” issued to fictitious economic events confirms justified concern of not paying anticipated tax liability and this argument increases in meaning even more, if the amount of anticipated tax liabilities is taken into consideration.