

## Dobra wiara w procesie stanowienia oraz interpretacji przepisów o podatku od towarów i usług

Witold Modzelewski\*

Problem, czy treść przepisów prawa, ich interpretacja, a następnie stosowanie są kształtowane w dobrej czy też w złej wierze, ma prawdopodobnie znacznie szerszy wymiar i wykracza poza ramy prawa podatkowego, w tym również podatku od towarów i usług. Ta perspektywa analiz jak dotąd prawnopodatkowych należy wciąż do niepoprzanego nurtu w piśmiennictwie, w którym dominuje optymistyczna, „poprawiona” wizja wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług. Niewielu do dziś zadało pytanie, czy zmasowane zjawiska ucieczki od opodatkowania oraz nieznaną w przeszłości skalę wyłudzeń zwrotów, były spowodowane – a przynajmniej wspierane – przez to, że przepisy tego podatku, ich interpretacja oraz stosowanie były kształtowane w złej wierze. Przez złą wiarę rozumieć postawę oraz świadome działania dotyczące danego podatku, które były całkowicie sprzeczne z interesem publicznym, a przede wszystkim nie miały na celu uzyskania w sposób legalny dochodów budżetowych, chroniąc jednocześnie interesy uczciwych obywateli, lecz służyły uzyskaniu nielegalnych lub pozornie zalegalizowanych korzyści kosztem budżetu państwa i uczciwych podatników.

Problem ten dotyczy wspólnotowej wersji tego podatku, która obowiązuje w Polsce od 1 maja 2004 r. (ustawa z dnia 11 marca 2004 r.). Przepisy regulujące ten podatek zostały ukształtowane w ten sposób, że umożliwiły lub tylko pozornie przeciwstawiły się zjawiskom patologicznym, takim jak masowa ucieczka od opodatkowania oraz wyłudzenia zwrotów tego podatku. Bezspornie treść przepisów prawa była kształtowana ze świadomością, że dostatecznie nie chroni interesu publicznego i daje możliwość nadużyć („inwestycje legislacyjne”). To była pierwsza przestrzeń, w której można dostrzec działania w złej wierze. Drugą była fałszywa propaganda na temat zalet tego podatku, który jest (jakoby) przyjazny i bezpieczny dla podatników: jej nadrzędnym celem było wciąganie wielu tysięcy podatników tego podatku do nieświadomego uczestnictwa w oszustwach podatkowych – bez ich udziału nie byłoby to możliwe. Niestety powyższe płaszczyzny działań w złej wierze osiągnęły swój cel, co w sposób zasadniczy i trwałe nie tylko zmniejszyło dochody budżetowe, lecz również podważyło zaufanie obywateli do tego podatku.

**Słowa kluczowe:** dobra wiara, podatek od towarów i usług, interpretacja przepisów

**JEL Classification:** K34

\* Prof. dr hab. • Uniwersytet Warszawski •  
✉ [witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl](mailto:witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl) • ORCID: 0000-0002-6449-9897

1. Problem dobrej wiary w procesach stanowienia przepisów prawa, ich interpretacji i stosowania prawa podatkowego dopiero od niedawna pojawił się w pracach naukowych i publicystyce prawnej. Należy on jeszcze wciąż do tzw. niepoprawnego nurtu piśmiennictwa stojącego w opozycji do poprawnej (fasadowej?), obecnej do dziś narracji, która skrętnie pomija zresztą nie tylko ten problem. Nurt poprawny pośrednio odwołuje się do tradycyjnej antynomii „złego fiskusa”, który (jakoby) tworzy treść przepisów wyłącznie po to, aby „zwiększyć fiskalizm” i również w tym celu wrogo dla podatników interpretuje przepisy i stosuje prawo, któremu przeciwstawia się dobrych, poczciwych podatników. Ci ostatni stanowią w tej narracji homogeniczną grupę, kierującą się przede wszystkim legalizmem i zaufaniem do organów władzy, lecz są oni „gnębieni” przez owego „złego fiskusa”, który co prawda nie zawsze legalnie, ale bez wahania i konsekwentnie broni interesu fiskalnego państwa. W tym również celu podstępny legislator zbędnie komplikuje przepisy, które przecież muszą być „jasne” i „proste”, nadużywa władzy, a przede wszystkim wydaje niezgodne z prawem, ale korzystne dla budżetu, decyzje podatkowe. W nurcie poprawnym jedyną nadzieją dla gnębionych przez złego prawodawcę oraz fiskusa podatników jest judykatura krajowa (sądy administracyjne) i wspólnotowa (TSUE), które stają (niekiedy) w obronie „słusznych praw podatników”.

Wyjaśniając współcześnie rzeczywistość prawnopodatkową za pomocą tej antynomii, nie sposób dostrzec, że wręcz świadomie nie dostrzega się tu zachowań patologicznych, które występują zarówno w procesie stanowienia przepisów prawa, ich interpretacji urzędowych oraz wykładni, jak i stosowania prawa podatkowego w wykonaniu organów władzy publicznej i samych podatników, które to zachowania nie pasują do przyjętych schematów. W poprawnym nurcie narracji dotyczącej tego podatku, przez lata uparcie pomijano milczeniem masowe zjawiska ucieczki od opodatkowania i wyłudzenia zwrotów tego podatku, występujące pod rządami nowej, wspólnotowej wersji tego podatku, która weszła w życie 1 maja

2004 r.<sup>1</sup> Przypomnę, że w poprzednim kształcie (przedwspólnotowym) podatku od towarów i usług zjawiska te występowały tylko w marginesowym zakresie, a szacunki strat w dochodach budżetowych poniesionych pod rządami obu podatków (lata 1993–2003 oraz 2004–2019) kształtują się w relacji jeden do czterech: kwota bezpowrotnie utraconych dochodów budżetowych w wyniku ucieczki od opodatkowania i wyłudzonych zwrotów w ujęciu średniorocznym wzrosła – w porównaniu do średniej z lat 1993–2003 – w wartościach nominalnych co najmniej czterokrotnie<sup>2</sup>. Skala oraz fenomenologia zjawiska masowej ucieczki od opodatkowania i wyłudzeń zwrotów tego podatku, które to zwroty w najgorszym okresie wynosiły około połowy rocznych wpływów, była i do dziś jest tematem niewygodnym, nieobecnym lub tylko niechętnie wspominanym w nurcie fasadowym, który przecież był apoteozą wspólnotowej wersji tego podatku („VAT w najlepszym wydaniu”). Niewielu również pokusiło się o próbę odpowiedzi na pytanie, czy pojawienie się w tak wielkiej skali zachowań o charakterze patologicznym, które przyniosły również bezprecedensowy spadek dochodów budżetowych (równowartość około 3% PKB) z tego podatku, nie było spowodowane niską jakością zarówno stanowionych przepisów prawa, ich wadliwą interpretacją oraz błędami w procesie wykładni prawa dokonywanej przez organy władzy wykonawczej oraz sądy, a u podstaw tych zachowań leżała nie tylko niekompetencja, lecz również zła wiara podmiotów uczestniczących w procesie kształtowania treści przepisów prawa oraz ich interpretacji i stosowania przez organy drugiej i trzeciej władzy. Jest to zasadniczy wątek niniejszego artykułu, przy czym najważniejszym zagadnieniem jest problem dobrej wiary w procesie kształtowania treści przepisów stanowionego prawa<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

<sup>2</sup> Strat tych nie należy mylić z tzw. luką podatkową, która jest innym miernikiem, obejmującym jednak również te zjawiska.

<sup>3</sup> Problematyka dobrej wiary władzy publicznej w procesie wykładni prawa podatkowego jest nieco lepiej rozpo-

2. Od kilku lat istotna część podatników podatku od towarów i usług uświadomiła sobie, że byli adresatami nieznannej dotychczas mistyfikacji, w której uczestniczyło przez poprzednie kilkanaście lat wiele podmiotów: zaczynając od polityków i mediów, kończąc na ekspertach, a nawet przedstawicielach organów władzy publicznej. Strategicznym celem tej mistyfikacji było uzyskanie równie niespotykanej w przeszłości skali nadzwyczajnych korzyści pochodzących z oszustw podatkowych, które można osiągnąć wyłącznie kosztem setek tysięcy uczciwych, lecz głęboko naiwnych podatników.

Bezpośredni cel tej mistyfikacji jest tu bardzo prosty: gdy ktoś chciałby uzyskać korzyści wynikające z opodatkowania, a zwłaszcza z wyłudzeń zwrotów tego podatku wypłacanych przez urzędy skarbowe, to jednocześnie ktoś inny musi te pieniądze wcześniej tam wpłacić. Oszustwa na szkodę banków mają bowiem inną logikę: oszustwokrada z bogatszego. Tu jest odwrotnie: urzędy skarbowe nie mają „swoich pieniędzy” – uczciwi podatnicy muszą wpłacić do budżetu pieniądze, które następnie są wyłudzone, czyli biedni finansują oszustów. Aby jednak operacja ta mogła się powieść, musi być „uwiarygadniana” przez uczestnictwo w niej wielu uczciwych i naiwnych podatników, bo zgodnie ze znanym przysłowiem, że „najlepiej w lesie ukryć liść” oszuści włączali do swoich machinacji tysiące nieświadomych podatników, którzy uwiarygadniali ich „schematy optymalizacyjne”. Trzeba było więc znaleźć wielu przedsiębiorców, którzy nie zadając zbędnych pytań, włączyliby się w tzw. transakcje łańcuchowe lub odprzedawaliby („refakturowali”) często nieistniejące towary lub usługi w długim łańcuchu w istocie zbędnych ekonomicznie pośredników. Najważniejsze było w tej operacji utwierdzenie ich w przekonaniu, że działania te są zgodne z prawem, odprzedawane towary i usługi rzeczywiście istnieją, a ich uczestnictwo nie rodzi jakiegokolwiek ryzyka podatkowych i prawnych.

---

znana, przy czym analizy dotyczą głównie aktywności władzy wykonawczej. Zjawisko to w publicystyce prawniczej określa się jako „wroga interpretacja przepisów prawa podatkowego”. Zob. m.in. na ten temat Modzelewski (2020g).

Aby to osiągnąć, uruchomiono nieznaną w przeszłości machinę propagandową, gdzie natrętnie i kategorycznie przekonywano, że wspólnotowa wersja tego podatku jest „cywilizowana”, przepisy tego podatku są „proste” i „precyzyjne”, a ich interpretacja (zwłaszcza ta „prowspółnotowa”) nie budzi żadnych wątpliwości. Wmawiano również, że podatek ten jest jakoby „neutralny”, czyli podatnicy go „nie płacą” (ciekawe kto robi w ich imieniu przelewy podatku do urzędów skarbowych), a przede wszystkim odliczanie podatku naliczonego i naliczanie podatku należnego z tytułu transakcji, w których nikt nie widzi żadnego towaru, jest (jakoby) zupełnie bezpieczne, podobnie jak uzyskanie zwrotów z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej towarów. Miał to być właśnie „VAT w najlepszym wydaniu”: przyjazny i korzystny dla podatników. Przez kilkanaście lat na co dzień trwała propaganda medialna, gdzie powtarzano jak zaklęcia powyższe tezy, wielokrotnie organizowano również konferencje lub kongresy podatkowe z udziałem nowej generacji ekspertów specjalizujących się w wychwalaniu zalet nowej wersji podatku<sup>4</sup>.

Od początku było wiadomo, że poprawna wiara tego podatku służyła przez lata wprowadzaniu w błąd opinii publicznej, a dziś dziesiątki (jak nie setki) tysięcy podatników są zagrożone represjami z tytułu nieświadomego uczestnictwa w oszustwach podatkowych. Władza – zarówno organy skarbowe, jak i sądy – z reguły nie dają im wiary, że nie wiedzieli oni w czym uczestniczą. To, że jakoby ich na skalę masową oszukiwano, a nawet opasłe komentarze do przepisów o podatku od towarów i usług – tak często cytowane w wyrokach – nawet nie zająknęły się na temat występujących od dwudziestu lat w państwach Unii Europejskiej oszustw związanych z tym podatkiem, nie ma żadnego znaczenia.

---

<sup>4</sup> W tych szkoleniach i kongresach uczestniczyli również nie tylko wysocy urzędnicy resortu finansów, lecz nawet sędziowie i naukowcy, a istotnym przedmiotem prezentacji były wybrane wyroki sądów administracyjnych oraz TSUE, które jakoby potwierdzały zalety tego podatku i gwarantowały korzyści podatnikom.

3. Jeszcze przez wiele lat wielu (większość?) podatników podatku od towarów i usług będzie płacić (dosłownie i w przenośni) za to, że uwierzyli mistyfikacjom i dali się wciągnąć w oszustwa podatkowe wszechobecne w państwach Unii Europejskiej. W latach 2004–2015 być może nawet setki tysięcy podatników dostało i (niestety) przyjęło również oferty intratnych transakcji („dobrodziejstwa wspólnotowego rynku”) dotyczących zwłaszcza wewnątrzwspólnotowego handlu towarowego lub usługowego. Największe zapotrzebowanie było na pośredników handlowych zgodnie z zasadą: „kup towar, a ja ci wskażę nabywcę w innym kraju UE, który go od ciebie kupi”. Inne oferty dotyczyły włączenia się w łańcuch dostaw krajowych, oczywiście w tranzycie rozliczającym, czyli bez konieczności posiadania magazynu. Mało kto pogardził marżą w sumie za nic, bo towar bezpośrednio jechał w rzeczywistości albo tylko „na papierze” do kolejnego odbiorcy. Zapotrzebowanie na tego rodzaju pośrednictwo tłumaczono głównie dobroczynnym wpływem przystąpienia do wspólnego, europejskiego rynku.

Skala tych zjawisk była na tyle duża, że rósł z tego tytułu formalnie PKB, ale tak naprawdę, to szybko zaczęły rosnać zwroty podatku – w ciągu kilku lat zwiększyły się aż o około 30 mld zł rocznie (z 60 mld zł do ponad 90 mld zł), zbliżając się szybko do astronomicznej kwoty 100 mld zł rocznie. To były jedyne „prawdziwe pieniądze”, w dodatku pochodzące przysłowioowo od uczciwych podatników: reszta była często fikcją albo tzw. transakcjami optymalizacyjnymi, których jedynym celem było uzyskanie korzyści podatkowych przez rzeczywistych beneficjentów tych operacji. Niestety wielu podatników przestało odróżniać (o to przecież chodziło) transakcje mające wyłącznie cel biznesowy od tych „optymalizacyjnych”, czy nawet czysto fikcyjnych.

A wszystko to działo się pod presją agresywnej propagandy o „sukcesie ekonomicznym integracji europejskiej”, a przede wszystkim bezwzględnej wyższości nowej, wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług nad starym, który wówczas odsądzano od czci i wiary. Ten nowy miał być przecież „korzystny dla podatników”, choć z reguły

nie uściślono, o których podatników idzie. Prawie wszystkie ośrodki przekazu, a nawet szkoły wyższe (nie wszystkie), zgodnym głosem przekonywały podatników, że nie tylko nic nie grozi im ze strony nowej, lepszej wersji tego podatku – żadne ryzyko podatkowe: wręcz odwrotnie – miał on (jakoby) same zalety<sup>5</sup>.

Zadajmy więc najważniejsze pytanie: po co tak konsekwentnie i skutecznie wprowadzano w błąd podatników? Odpowiedź jest prawdopodobnie dość prosta: żeby na nich podwójnie zarobić. Raz w chwili wciągnięcia ich w te oszustwa – tu użył korzyści rzeczywisty beneficjent ukryty do tychczas za ich plecami, po raz drugi, gdy podatnicy będący ofiarami tych oszustw zaczęli mieć poważne kłopoty z organami skarbowymi.

Podatnicy podatku od towarów i usług, którzy po 2004 r. nieświadomie dali się uwikłać w oszustwa w tym podatku, powoli, ale skutecznie tracą już wszelką nadzieję. Co prawda istotna część spraw uległa podatkowemu przedawnieniu, ale to mała pociecha dla tych, którym terminy zawieszono lub przerwano (toczą się jeszcze sprawy sprzed nawet dziesięciu lat). Żadnych złudzeń: powtarzana wiele lat doktryna, że „brak świadomości uczestnictwa” w tym procederze ma istotne znaczenie, jeśli podatnik dołożył „należytej staranności”, nie mają większego (żadnego?) znaczenia, choć jest (niestety bardzo rzadko) wykorzystywana w judykaturze. Już niewielu jej na poważnie nie głosi publicznie, choć podatnicy powtarzają te formułki w pismach procesowych. A mają inne wyjście? Chcą wierzyć, że to władza ma im udowodnić, że działali w złej wierze, czyli godzili się świadomie na udział w oszustwach, przy czym ich

<sup>5</sup> Z litości nie będę cytować tytułów opracowań mających pozory naukowości, w których bezkrytycznie chwalamo zalety tej wersji podatku od towarów i usług. Na głos sceptyków nie było miejsca, a nieśmiałe ostrzeżenia przed oszustwami idącymi za wspólnotową wersją tego podatku były natychmiast kwitowane deprecjonującym epitetem „przeciwnika integracji europejskiej”. Pojawili się nowi znawcy tego podatku, którzy zachwalali jego zalety. Mieli dwie wspólne cechy: po pierwsze, był to ich debiut w tej dziedzinie, a po drugie afiliację w biznesie zajmującym się głównie unikaniem opodatkowania, co niestety nie zaniepokoiło większości podatników.

brak owej świadomości nie wynikał z lekkomyślności lub niedbalstwa (czyli byli staranni „w sposób należyty”). Czy powtarzanie tych zaklęć ma sens? Na razie nikt nie ma lepszego pomysłu i jest mało prawdopodobne, że coś tu się zmieni.

4. Z obecnej perspektywy dla większości ofiar wspólnotowej wersji tego podatku ścieżka, która doprowadziła już do obecnej katastrofy, jest już w pełni czytelna. Za nami są trzy jej etapy będące przykładem bezprecedensowej mistyfikacji, której skala jest swoistym fenomenem historycznym.

Etapem pierwszym – jak już wspomniano – było agresywne przekonywanie podatników, że wspólnotowa wersja tego podatku jest dla nich „bezpieczna” i w dodatku „prosta” (lata 2004–2010). Przez te lata zgodnie urabiano opinię publiczną, że jest to „cywilizowany podatek”, który w dodatku jest przewidywalny, nie rodzi żadnych zagrożeń, nie występowały (jakoby) żadne istotne oszustwa, a masowy obrót wewnątrzspółnotowy równie masowymi towarami w tranzycie rozliczeniowym (transakcje łańcuchowe) był wtedy przykładem „nowoczesnej, wolnorynkowej gospodarki”, w której każdy kto chce może zarobić swoje prowizje. Na dość oczywiste pytanie, po co do łańcucha dostaw są włączane nieduże firmy, którym daje się zarobić, a liczba pośredników jest najmniej zastanawiająca, odpowiadano, że „tak się handluje w Unii Europejskiej”, a my nie wiemy, czym jest nowoczesność.

Powtarzano również inne, mniej lub bardziej wiarygodne tezy, które były „uwiarygadniane” prawdziwymi pieniędzmi wypłacanymi pośrednikom. Podatnicy w większość dostosowali się do nowych okoliczności, bo niewielu (nikomu?) nie przyszło do głowy, że można tak bezczelnie wszystkich wprowadzać w błąd; przecież biorą w tym udział nie tylko „opiniotwórcze media”, lecz również poprawne piśmiennictwo, w dodatku cechujące się międzynarodową renomą.

W etapie drugim (lata 2011–2015) nie sposób już było dalej wmawiać, że nie ma masowych oszustw podatkowych wygenerowanych przez wspólnotową wersję tego podatku, ale twierdząc jednocześnie, że podatnicy byli (jakoby) bezpieczni, gdy uczestniczyli w nich nieświadomie i na co dzień do-

kładali należytej staranności, rozliczając ten podatek. Przekaz był taki: karuzele podatkowe czy inne oszustwa to jakaś tam „opozycyjna, wroga władzy propaganda”<sup>6</sup>, a jeżeli już, to są to „zjawiska marginesowe”, a podatnicy powinni kupić sobie swoisty parasol w postaci „wewnętrznych procedur zapewniających im bezpieczeństwo” lub odpowiedzialne doradztwo, a najlepiej powinni kupić sobie usługi renomowanych patronów, którzy mają „wyśmienite relacje” z władzą<sup>7</sup>.

Etap trzeci rozpoczął się umownie w 2016 r. i trwa do dziś. Okazało się, że nie tylko organy, ale również sądy nie wierzą, że ktoś mógł nieświadomie uczestniczyć w oszustwach podatkowych, a jeżeli już tak było, to jego nieświadomość wynikała z braku jego należytej staranności, bo owa „doktryna” jest wewnętrznie sprzeczna, będąc podstępem: jeżeli ktoś twierdzi, że nie przyszło ci do głowy, że uczestniczyłeś w oszustwie, to musiało to wynikać z lekkomyślności lub niedbalstwa, bo gdyby ktoś należycie starannie dobierał, sprawdzał kontrahentów, to zasadnie podejrzewałby, że uczestniczy w oszustwie. Poza tym przecież w obecnej wersji nurtu poprawnego „wszyscy świetnie wiedzieli” o powszechnych oszustwach, a podatnicy są wręcz niewiarygodni, twierdząc, że nieświadomie nie mieli o tym pojęcia. W tym etapie podatnicy po raz drugi zapłacili (i dalej płacą) za naiwną wiarę w zalety wspólnotowej wersji tego podatku, bo obrona przed „zachłannym fiskusem” musi przecież kosztować. I będą płacić, czy mają inne wyjście? Od co najmniej kilkunastu lat znany jest przecież międzynarodowy scenariusz zarobku na podatnikach: najpierw podsuwa się im „korzystne” i „bezpieczne” schematy optymalizacyjne, które dają im zarobić na podatkach (przynęta), potem oferuje się im instrumenty, które mają zapewnić im bezpieczeństwo, a następnie zarabia się na ich kłopotach, czyli sporach, które będą musieli toczyć z władzą. Czyli naiwni płacą już nawet trzy razy za to, że dali się złapać na przynętę.

<sup>6</sup> Tak twierdził nawet ówczesny minister finansów.

<sup>7</sup> Medialne wsparcie dla tej bajeczki było równie skuteczne, a za zasługi oraz wiedzę na temat tej wersji podatku sypał się deszcz nagród i wyróżnień przyznawanych przez tzw. opiniotwórcze media.

Czy ktoś, choćby moralnie, zostanie napiętnowany za organizowanie tego proceduru lub uczestnictwo w nim? Bez złudzeń: teraz jego autorzy zajmują się gorliwie „uszczelnianiem podatku” (oczywiście nie za darmo), zwłaszcza za pomocą „instrumentów informatycznych”.

5. W toku prowadzonych obecnie kontroli podatkowych, celno-skarbowych i postępowań sądowo-administracyjnych dotyczących tego podatku, podatnicy bardzo często akcentują swoje głębokie rozgoryczenie. Pytają głośno, również w czasie rozpraw sądowych, dlaczego tak długo oszukiwano ich, twierdząc, że podatek od towarów i usług w wersji wspólnotowej jest nie tylko „prosty” i „przewidywalny”, ale przede wszystkim „bezpieczny”, a nawet „przyjazny” dla podatników. Przywołują przykłady natrętej propagandy, której byli poddani od 2004 r., cytują sążniste artykuły oraz komentarze wychwalające ten podatek. Rzeczywiście: w całości poprawnego piśmiennictwa nawet do dziś nie wspomina się o tym, że wszystkie istotne przepisy dotyczące tzw. obrotów wewnątrzwspólnotowych są głównie pułapką dla naiwnych oraz sposobem uzyskania łatwych korzyści przez tych, których nazywa się „nietykalnymi”. Aby ci ostatni mogli uzyskać owe korzyści, potrzebne były przecież dziesiątki tysięcy uczciwych, ale i naiwnych podatników, którzy byli (i są) wciągani zwłaszcza w „transakcje łańcuchowe” i inne tego rodzaju schematy, które wtajemniczonym umożliwiałyby wyłudzenie zwrotów.

Innym tego rodzaju postępowaniem było tzw. krajowe odwrotne obciążenie, które pozwalało na uzyskanie zwrotu podatku przez każdego podatnika: już nie trzeba było wywozić czegokolwiek za granicę lub świadczyć usługi „poza terytorium kraju”. Oczywiście wtajemniczeni uzyskiwali z tego tytułu zwroty podatku naliczonego i byli z reguły nieuchwytni, a władza wykonawcza znęcała się masowo nad ich ofiarami, twierdząc, że świadomie uczestniczy w oszustwie podatkowym.

Padają już najcięższe oskarżenia pod adresem tych, którzy mówiąc lub pisząc o tym podatku, nie mówili o nim prawdy. Stawiane jest również następne pytanie: czy byli niekompetentni, czy dzia-

łali w złej wierze? Należy zgodzić się z powszechnym już przekonaniem uczciwego biznesu, że od 2004 r. stali się ofiarą największego w historii spisku: najpierw ich przekonywano, często nie za darmo, do udziału w „optymalizacyjnych transakcjach”, aby następnie zostać rzuconym „na pożarcie”, bo przecież „uczestniczyli w oszustwie”, a teraz muszą dać zarobić tym, którzy będą ich bronić<sup>8</sup>.

6. Szacunki łącznej sumy długów podatkowych ciążyących na podatnikach tego podatku (te bardziej ostrożne), obejmujące zarówno zaległości ujawnione i nieujawnione (władza podaje tylko formalnie ujawnione) oraz należne odsetki, różnią się. Najbardziej ostrożny wynosi ok. 143 mld zł (33 mld zł to odsetki), co stanowi ponad 80% bieżących dochodów z tego podatku (nie wpływów, lecz różnicy między wpływami a zwrotami). Pod rządami wspólnotowej wersji tego podatku (lata 2004–2013), relacja ta nie była lepsza, lecz formalnie ujawnione zaległości podatkowe stanowiły dużo mniejszą niż obecnie część zaległości ogółem (nawet mniej niż 50%). To, co zmieniło się w ciągu ostatnich pięciu lat, to istotny przyrost właśnie formalnie ujawnionych zaległości podatkowych (głównie efekt aktywności organów skarbowych). Reprezentujące poprawny nurt piśmiennictwo „odkryło”, że zaległości w podatku od towarów i usług rosną od lat dużo szybciej niż w innych podatkach, mimo że są to dane powszechnie dostępne i nie stanowią jakichkolwiek rewelacji dla osób zajmujących się tym podatkiem. Zdaniem autorów tych odkryć oznacza to, że uszczelnienie tego

<sup>8</sup> Bardzo często był to ten sam adres: ci sami oferowali optymalizacyjne rozwiązania, a dziś stroją się w szaty „obrońców podatników przed zachłannym fiskusem”. Racja jest po stronie ofiar tego spisku, w którym prawdopodobnie uczestniczyli również członkowie klasy politycznej. Każdy może przeczytać w Internecie ataki polityków i „liberalnych mediów” w trakcie i po przesłuchaniu podczas komisji śledczej do spraw wyłudzeń tego podatku. Przypomnę, że było to w 2018 r., czyli w czasie, gdy już nikt nie odważył się publicznie twierdzić, że „VAT w najlepszym wydaniu” jest „bezpieczny” i „korzystny” dla uczciwych podatników.

podatku jest „tylko na papierze”, czyli jest fikcją<sup>9</sup>. Przypomnę, że w przeszłości na tych samych łamach likwidację opodatkowania tym podatkiem (czyli odwrotne obciążenie) wielokrotnie oceniano jako ... sposób na jego uszczelnienie (absurd), które dziś jest już oceniane jako „papierowe” (wtedy nie było). Za demontażem tego podatku, w tym również za pomocą owego „odwrotnego obciążenia”, stał międzynarodowy lobbying, wspierany przez polityków z prawa i z lewa, więc nie należy krytykować „niezależnego piśmiennictwa”, które przecież ma prawo głosić poglądy zgodne z „dominującą”, czyli poprawną narracją. Przecież o posiadanie tzw. opłacalnych poglądów nie ma w tym przypadku mowy.

W rzeczywistości zaległości te są prawdopodobnie wyższe, bo długi ciężące na podatnikach składają się z dwóch części: zaległości i odsetek za zwłokę, a całość kwoty już nie podaje się do publicznej wiadomości, ale podatnicy nie są w stanie spłacić wyłącznie zaległości – każda wpłacona złotówka jest proporcjonalnie rozliczana na dwa długi (inaczej się nie da).

Wyjaśnijmy więc, z czego wynikają ujawnione zaległości podatkowe: po pierwsze, prawomocne decyzje organów skarbowych oraz, po drugie, deklaracje podatkowe (korekty) w przypadku, gdy długi z tego tytułu nie zostały regulowane w całości. To drugie źródło ujawnionych zaległości ma dużo mniejsze znaczenie: ujawnienie zaległości poprzez złożenie deklaracji lub jej korekty jest w istocie działaniem dobrowolnym i skoordynowanym z możliwościami płatniczymi podatników. Według ostrożnych szacunków większość tych ostatnich zaległości jest sukcesywnie spłacanych (wraz z odsetkami), zresztą stanowią one i tak tylko mniejszą część ujawnionych zaległości. Natomiast większość tych zaległości wynika więc z prawomocnych decyzji organów skarbowych, a one – jak świat światem – w większości nie są nigdy spłacone. Można nawet zaryzykować tezę, że jeśli osiągnie się dziesięcioprocentową ścigalność (dobrowolną i przymusową) całości formalnie ujawnionych zaległości, to powinniśmy się

bardzo cieszyć. Z reguły jest dużo mniej, bo uchylanie się od zapłaty tych zaległości nie jest aż tak trudne. Współcześnie do 98% zaległości wynikających z prawomocnych decyzji jest nieściągalna, co dotyczy również podobnej proporcji należnych od nich odsetek<sup>10</sup>.

Co zmieniło się od 2016 r.? Wiemy, że wzrosła aktywność jurysdykcyjna organów skarbowych, czyli wzrósł udział ujawnionych zaległości podatkowych w wyniku zwiększenia „domiarów”. Bezpośrednio nie miało to jednak wpływu na wzrost dochodów budżetowych, bowiem takiego wpływu mieć nie mogło. Wiemy, że w poprawnej narracji wzrosła „ścigalność” podatków, rozumiana jako przymusowa ich egzekucja przez organy skarbowe. To są oczywiste oficjalne bajeczki, bo maksymalne w skali roku kwoty, które można kasowo otrzymać tą drogą (zaległości plus odsetki), nie przekraczają 2% bieżących dochodów (najczęściej wynoszą mniej niż 1%). Faktyczny wzrost dochodów budżetowych z tego podatku uzyskuje się w wyniku:

- w istocie dobrowolnych wpłat podatników, które są dokonywane na podstawie również dobrowolnie składanych deklaracji podatkowych (nikt nie może zastąpić podatnika w złożeniu deklaracji),
- dokonywania przez organy podatkowe zwrotów tego podatku: tu rządzą organy skarbowe, które zwrócą tylko tyle ile chcą, chyba że liczba składanych deklaracji zwrotnych jest tak duża, tak jak to było w Polsce w latach 2009–2019: części tych zwrotów dokonuje się wtedy bez weryfikacji, bo nie ma kiedy i komu tego robić. Jeśli roczna liczba deklaracji zwrotnych przekracza 1 mln (u nas przekraczała 1,4 mln), sprawdzenie większości z nich jest czystą fikcją. Prawidłowo zaksięgowana faktura fałszywa niczym nie różni się od prawdziwej, a jej fikcyjność trzeba udowodnić i można to zrobić wyłącznie w wyniku długotrwałej procedury dowodowej prowadzonej przez organy podatkowe.

<sup>9</sup> Np. „Rzeczpospolita” z 27 lutego 2020 r.

<sup>10</sup> Na pocieszenie dodam, że w przypadku zaległości nieujawnionych (i należnych od nich odsetek) nieściągalność wynosi 100%. Wygasają one „w ciszy” w wyniku przedawnienia i nikt się nimi nie martwi.

Skąd więc wziął się przyrost dochodów budżetowych z tego podatku w latach 2017–2019 (z 127 mld zł do 183 mld zł). Częściowo w wyniku zabiegów księgowych (przyspieszenie zwrotów z 2017 r., które wypłacono przed 2016 r., ale nie były to kwoty istotne). W zgodnej, ale trudnej do oficjalnego zweryfikowania ocenie uczciwych podatników, zmniejszyło się przyzwolenie na ucieczkę od opodatkowania ze strony władzy publicznej. Poprzednio „było wiadomo o co chodzi”, państwo polskie rozdawało pieniądze w formie zwrotów i nikt w tym specjalnie nie przeszkadzał, oczywiście tym, którym było to wolno robić. Szybko okazało się jednak, że również „nieuprawnieni” mogą wyciągnąć rękę, bo władza rozdaje pieniądze, nie sprawdzając komu<sup>11</sup>.

Nikt oczywiście nie boi się instrumentów informatycznych, a przypisanie im jakiegokolwiek wpływu na wzrost dochodów budżetowych jest częścią lobbingu tej branży. Piśmiennictwo na ten temat należy bezspornie do proponowanego nurtu. W którym roku nastąpił najwyższy przyrost dochodów budżetowych z tego podatku? Przypomnę, że owe instrumenty, a zwłaszcza przereklamowany JPK\_VAT, upowszechniono później (od 2018 r.). Co więc stało się w tamtym roku? Jedynym istotnym wydarzeniem było wprowadzenie od 1 marca 2017 r. wysokich kar za fałszowanie faktur i wyłudzenie za ich pomocą podatku („użycie faktury sfalszowanej”). Zrobiło to wrażenie: biura rachunkowe masowo zaczęły zrywać umowy

<sup>11</sup> Aby zarobić miesięcznie nawet kilkaset tysięcy złotych, wystarczyło mieć „firmę w laptopie” i „handlować” towarami objętymi odwróconym VAT-em, bo to dawało prawo do zwrotu. Mimo że ów przywilej został załatwiony dla wielkich rekinów, którzy mieli wpływ w klasie politycznej, obłowiły się dzięki niemu również małe plotki.

z „firmami optymalizacyjnymi”. Efekt prewencyjny wystarczył jednak tylko na dwa lata, bo przyrost w 2019 r. dochodów (rok do roku) przekroczył tylko 8 mld zł, czyli nominalnie tyle co w 2014 r.

Po likwidacji odwróconego podatku od towarów i usług w obrocie krajowym oraz wprowadzeniu obowiązkowej podzielonej płatności pod koniec 2019 r. powinna zmniejszyć się liczba deklaracji zwrotowych. Oczywiście wielkość ujawnionych zaległości podatkowych wzrośnie, bo one są i będą nieosiągalne<sup>12</sup>.

Zaległości podatkowe ujawnią się głównie w podmiotach, które dały się wciągnąć (również świadomie) w oszustwa podatkowe. Dziś w ich obronie stają również ci, którzy położyli największe zasługi w tworzeniu poprawnego nurtu piśmiennictwa na temat tego podatku, a zwłaszcza przez ponad kilkanaście lat twierdzili, że wspólnotowa wersja tego podatku jest dla podatników wyjątkowo „bezpieczna” i „przyjazna”. A teraz daje się władzy na tacy oszustów.

7. Pora na konkluzje: zła wiara w procesie kształtowania treści przepisów prawa regulujących ten podatek wiąże się z wszechobecnym i natrętnym lobbieniem, dotyczącym od lat legislacji podatkowej, który nie jest jednak wyłącznie podporządkowany interesom biznesowym potencjalnych lub rzeczywistych beneficjentów, mimo że im głównie służy. Prawo stanowione w złej wierze z istoty powoduje spadek dochodów budżetowych i krzywdzi uczciwych podatników.

<sup>12</sup> Wyłudzone pieniądze przecież dawno zostały wytransferowane: zrobili to specjaliści, w większości „nietykalni” dla władzy, z którą zresztą prawdopodobnie pozostają w „wyśmienitych relacjach”, również dzięki pośrednictwu biznesu optymalizacyjnego.



## Abstract

### Good Faith in the Process of Making and Interpreting Legal Regulations on Value Added Tax

The issue whether the content, interpretation, or construction, and, subsequently, application of laws and regulations are formed in good faith is probably of a broader dimension, exceeding the confines of tax laws – the value-added tax (VAT) law included. This perspective of tax-law analysis is still part of an ‘incorrect’ current in the literature, with its predominant optimistic, ‘rectified’ vision of the Community version of VAT. Few have posed the question whether the mass-scale tax evasion and the hitherto-unknown scale of tax fraud were caused, or at least supported, by the VAT regulations, their construction and application having been moulded in ill faith. By ‘ill faith’ I understand an attitude and deliberate action in respect of a given tax that proves to be entirely contrary to public interest and, above all, is not intended to enable legal budget revenue, whilst, in parallel, protecting the interest of honest citizens. Instead, such an attitude and actions would have sought to gain illegal, or apparently legalised, benefits at the expense of the State budget and honest taxpayers.

The problem concerns, in specific, the Community version of VAT that has been in force in Poland since 1 May 2004 (Act of 11 March 2004). The regulations on this particular tax were shaped in a way that has effectively enabled – or only apparently counteracted at best – the pathological phenomena of mass evasion of VAT or VAT fraud. It is undisputable that the regulations in question were worded with the knowledge that it would not sufficiently protect public interest and open the potential for abuse (‘legislative investments’). This is one of the two spaces where ill-faith action is identifiable, the second being the false propaganda on the apparent advantages of VAT, which was depicted as taxpayer-friendly and safe. The supreme purpose was to attract thousands of VAT taxpayers into unconscious participation in tax evasion and fraud – the occurrences that would not have been possible without their participation. Regrettably, these aspects of ill-faith action have attained their purpose, which has, in turn, translated into fundamental and lasting shrinkage of budget revenue and undermined trust toward VAT among citizens.

**Keywords:** good faith, value-added tax/VAT, interpretation/construction of regulations

**JEL Classification:** K34

## Bibliografia

- Modzelewski, W. (2013). *Podatek naliczony. Studium teoretyczno-prawne z zakresu podatku od towarów i usług*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Modzelewski, W. (red.). (2019a). *Dobrowolny i obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Modzelewski, W. (2019b). Mitologia podatkowa: od czego zależy w rzeczywistości wzrost albo spadek dochodów budżetowych?, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 9(277), s. 14–16.
- Modzelewski, W. (2019c). Niekonwencjonalne metody ucieczki od opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz wyłudzenia zwrotów tego podatku (lata 2007–2018), *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 7(275), s. 25–29.
- Modzelewski, W. (2019d). *Podatek od towarów i usług: Refleksje na rok 2019*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Modzelewski, W. (2020a). Biznes ekspercki, czyli wiedza, która ma wartość rynkową, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 5(285), s. 37–38.
- Modzelewski, W. (2020b). Elementy konstrukcji podatku w świetle Konstytucji: uwagi de lege ferenda. W: *Finanse publiczne a Konstytucja* (s. 35–45), M. Bogucka-Felczak (red.). Warszawa: Wydawnictwo Poltext.
- Modzelewski, W. (2020c). *Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Modzelewski, W. (red.). (2020d). *Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.
- Modzelewski, W. (2020e). Podzielona płatność w podatku od towarów i usług: istota, doświadczenia, kie-

runki zmian. W: *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce* (s. 447–455), D. Gajewski (red.). Warszawa: Wolters Kluwer.  
Modzelewski, W. (2020f). Racionalny model podzielonej płatności w podatku od towarów i usług, *Doradztwo*

*Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 9(289), s. 12–20.  
Modzelewski, W. (2020g). *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych  
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162  
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl