

## **Streszczenie rozprawy doktorskiej mgr Sylwii Adamczyk-Kaczmary**

### **/j.polski/pt., Nadużycie prawa a zasada neutralności podatku od wartości dodanej”**

Przedmiotem niniejszej pracy jest analiza instytucji nadużycia prawa oraz przepisów wprowadzających ją do ustawy o podatku od towarów i usług, jak również krajowego i unijnego orzecznictwa w tym zakresie. Walka z nadużyciami na gruncie podatku od wartości dodanej jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy unijne oraz orzecznictwo TSUE. Niemniej, środki, jakie w tym zakresie mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i wyeliminowania nadużyć.

W ramach analizy została podjęta próba odpowiedzi na pytanie, czy w odniesieniu do instytucji nadużycia prawa istnieją granice, w jakich organy mogą wpływać na swobodę działalności podatnika, a jeśli tak – jak wytyczyć te granice. Kluczową rolę w tym zakresie odgrywa zasada neutralności. Stanowi ona bowiem swego rodzaju zabezpieczenie przed nadmierną ingerencją organów podatkowych w działalność podatnika. W szczególności zasada neutralności powinna być uwzględniana przez organy na etapie ustalania, czy w ogóle mamy do czynienia z nadużyciem prawa. Zakaz nadużycia jako zasada wykładni nie ma bowiem zastosowania tam, gdzie wykonywana działalność gospodarcza może mieć inne cele niż uzyskiwanie korzyści podatkowych. W konsekwencji, uznanie, iż w danym przypadku powinna znaleźć zastosowanie instytucja nadużycia prawa, wymaga dokładnej i głębokiej analizy wszystkich aspektów działań podatnika. Organ powinien podejmować czynności w tym zakresie, uwzględniając zasadę neutralności, tak, żeby podatnik nie był narażony na dowolność działań władz skarbowych. Odpowiedzią na ewentualne nadużycie prawa przez podatnika nie może być nadużycie kompetencji ze strony organu.

Wyniki analizy przeprowadzonej w ramach pracy wskazują, że działania organów w zakresie stosowania instytucji nadużycia prawa mogą potencjalnie naruszać zasadę neutralności podatku od towarów i usług. Po pierwsze, naruszenie może być wywołane tym, że „przedefiniowanie” przez organy podatkowe transakcji, których dokonanie stanowi nadużycie, może wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku od towarów i usług. Po drugie, naruszenie może wynikać z tego, że organy w przypadku podejrzenia nadużycia prawa zamiast dokonywać dokładnej i głębokiej analizy podstaw oraz

celu realizacji danej czynności przez konkretnego podatnika będą stosować jeden, generalny wzorzec sytuacji właściwej jako punkt odniesienia dla oceny wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, pod kątem przyznania prawa do odliczenia podatku naliczonego.

W wyniku rozważań zawartych w niniejszej pracy ustalono, że przy stosowaniu instytucji nadużycia prawa istotnej wagi nabierają uprawnienia i obowiązki organów podatkowych związane z identyfikacją potencjalnych nadużyć. Organy podatkowe, dokonując oceny zebranego materiału dowodowego, np. z punktu widzenia zasadności obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, powinny brać pod uwagę rzeczywisty przebieg transakcji, a instytucję nadużycia prawa stosować jedynie do tych sytuacji, które są nakierowane na uniknięcie uiszczenia podatku należnego. Rozważania poczynione w ramach pracy pozwoliły na sformułowanie ogólnych wniosków na temat stosowania przez organy tej instytucji (a od 15 lipca 2016 r. – także klauzuli nadużycia prawa) oraz na przedstawienie uwag *de lege ferenda*, takich jak doprecyzowanie obecnie obowiązującej definicji nadużycia prawa, sformułowanie dyrektyw dla organów podatkowych w zakresie stosowania tej instytucji czy wprowadzenie do ustawy o p.t.u. instrumentu o właściwościach zbliżonych do opinii zabezpieczającej wydawanej na podstawie Ordynacji podatkowej. Natomiast *de lege lata* należy postulować, aby organy podatkowe, stosując instytucję nadużycia prawa, podejmowały czynności w tym zakresie, uwzględniając zasadę neutralności.