

Agata Ćwik-Bury* 

DOBRA WIARA W PRAWIE PODATKOWYM. ROZWAŻANIA NA GRUNCIE ART. 58A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Artykuł podejmuje problematykę dobrej wiary w aspekcie regulacji art. 58a Ordynacji podatkowej, wprowadzającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z przepisami antyabuzyjnymi – klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Autorka, dokonując analizy normatywnej instytucji dobrej wiary z art. 58a Ordynacji podatkowej jako przesłanki mogącej uwolnić podatnika od dodatkowego zobowiązania podatkowego, rozważa znaczenie tego pojęcia oraz jego relację w odniesieniu do orzeczniczej koncepcji dobrej wiary funkcjonującej w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Wskazuje również, że z uwagi na niedookreśloność terminu „dobra wiara” stanowi ona elastyczną formę stosowania prawa podatkowego, właściwą dla neopozytywizmu prawniczego.

Słowa kluczowe: dobra wiara, podatki bezpośrednie, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

* Doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, e-mail: tonik_brum06@icloud.com, <https://orcid.org/0000-0003-0677-1220>



Data wpływu: 9.08.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Dobra wiara na gruncie prawa podatkowego, związana dotychczas z podatkiem od wartości dodanej (podatkiem od towarów i usług), zyskała nowy wymiar. Ustawodawca krajowy wprowadził bowiem instytucję dobrej wiary do art. 58a § 3 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ poprzez dodanie rozdziału 6a „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe”. Normatywna konstrukcja dobrej wiary pozostawia organom podatkowym pewien zakres swobody co do samego ustalenia zaistnienia przesłanki dobrej wiary *ad casum*, z uwagi na przyjętą przez ustawodawcę definicję posługującą się pojęciem nieostrym, niedookreślonym, wymagającym doprecyzowania na gruncie stosowania prawa, a następnie przesądzenia w drodze uznania administracyjnego pozytywnych dla podatnika konsekwencji wynikających z działania w dobrej wierze. Samo bowiem ustalenie dochowania przez podatnika dobrej wiary w rozumieniu art. 58a § 3 o.p. nie obliuguje organu podatkowego do odstąpienia od wymierzenia sankcji administracyjnej – dodatkowego zobowiązania podatkowego.

W przeciwieństwie do analizowanej regulacji z art. 58a o.p. na gruncie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej dobra wiara – stanowiąc przede wszystkim przesłankę realizacji uprawnień wynikających z prawa unijnego – nie została zdefiniowana zarówno przez prawodawcę unijnego, jak i krajowego. Działanie w dobrej wierze uwalnia podatnika VAT od odpowiedzialności za przestępcze działania kontrahenta na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu. Dobra wiara stanowi koncepcję orzeczniczną wypracowaną w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej² w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stając się tym samym elementem krajowego systemu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Samo ustalenie zakresu pojęciowego działania podatnika w dobrej wierze następuje na etapie stosowania prawa w okolicznościach konkretnej sprawy; w pierwszej kolejności przez organy administracji podatkowej, a następnie w postępowaniu sądowo-administracyjnym przez sąd w ramach kontroli legalności działań administracji podatkowej. Koncepcja dobrej wiary, nierozzerwalnie związana z pojęciem należytej staranności, jest uzależniona od rozwoju jurysprudencki Trybunału Sprawiedliwości i zasadniczo polega na skonstruowaniu wzorca powinienego zachowania podatnika w realiach konkretnej sprawy.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Dalej: Trybunał Sprawiedliwości UE, Trybunał Sprawiedliwości, Trybunał, TSUE.

W związku z powyższym pojawia się kwestia odkodowania normy prawnej zawartej w art. 58a § 3 o.p. i związana z nią problematyka relacji z orzecznictwem koncepcją dobrej wiary w podatku od wartości dodanej, sprowadzająca się do następujących pytań: „Czym w istocie jest »dobra wiara«, o której mowa w art. 58a o.p.?” „Czy i w jakim zakresie orzecznictwo odnoszące się do tego pojęcia w podatku od wartości dodanej znajdzie zastosowanie do konstrukcji dobrej wiary w podatkach bezpośrednich?”

Postawione pytania identyfikują zarazem problem badawczy podjęty w artykule i wyznaczają obszar rozważań – przestrzeń prawa podatkowego. Tym samym poza zakresem refleksji pozostają koncepcje dobrej wiary oraz należytej staranności, funkcjonujące na gruncie prawa prywatnego. W publikacji nie podjęto także szerszej analizy relacji obydwu pojęć, uznając, że nie jest ona konieczna do rozwiązania podjętego problemu badawczego. Artykuł nie stanowi również kompleksowej analizy problematyki. Może być jednak przyczynkiem do dalszych rozważań i dyskursu naukowego.

Rozważenie zaprezentowanej problematyki wymagać będzie w pierwszej kolejności syntetycznego przedstawienia konstrukcji dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58a o.p., przeprowadzenia analizy pojęcia dobrej wiary w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a zwłaszcza postrzegania tego pojęcia w judykaturze, następnie rozważenia znajdującej wsparcie w przepisach prawa pozytywnego instytucji dobrej wiary z § 3 art. 58a o.p., doprecyzowanej w §§ 4 i 5 przywołanego przepisu, a w końcu porównania jej z orzecznictwem koncepcją dobrej wiary w podatku od wartości dodanej i próby odpowiedzi na postawione pytania.

Już zatem samo zarysowanie podjętej w publikacji tematyki wskazuje na problem o dużej złożoności, mający nie tylko teoretyczny, ale również praktyczny wymiar, który stanowić będzie przede wszystkim wyzwanie dla sądów administracyjnych dokonujących kontroli legalności rozstrzygnięć organów administracji podatkowej, działających w granicach uznania administracyjnego na gruncie regulacji art. 58a o.p., zwłaszcza w zakresie doprecyzowania pojęcia dobrej wiary.

2. DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE Z ART. 58A O.P. – UWAGI OGÓLNE

Analogicznie jak pojęcie dobrej wiary dodatkowe zobowiązanie podatkowe funkcjonowało dotychczas w obszarze prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, budząc liczne spory i kontrowersje zarówno

w literaturze przedmiotu³, jak i orzecznictwie. Było przedmiotem rozważań Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴, Trybunału Konstytucyjnego⁵ i administracyjnych sądów krajowych⁶.

W aspekcie podjętych rozważań szersza analiza problematyki dodatkowego zobowiązania podatkowego jako sankcji administracyjnej nie wydaje się konieczna⁷. Wskazać wszakże trzeba, że niezależnie od prawnej

³ Zobacz np. K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 roku, I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3, s. 225; H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3; P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011; A. Nita, *Kontrowersje wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński, Rzeszów 2003; A. Łabuzińska, *Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, s. 10–16; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wydanie 12, Warszawa 2018, s. 1257–1267; tenże, *VAT. Komentarz*, wydanie 16, Warszawa 2022, s. 1449–1462.

⁴ Wyroki TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07, K-1 Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, EU:C:2009:11; z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19, Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu, EU:C:2021:387 oraz postanowienie TSUE z dnia 6 marca 2007 r. C-168/06, Ceramika Paradyż Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2007:139.

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK 1998/3, poz. 30, który orzekał w sprawie konstytucyjności sankcji określonej w art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 17 listopada 1998 r., wynoszącej 30%.

⁶ Na przykład prawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Łodzi z dnia 7 czerwca 2005 r., sygn. I SA/Łd 404/05 i z dnia 18 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/Łd 337/21 oraz wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 21 maja 2009 r., sygn. I FSK 134/09, z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. I FSK 510/21, CBOSA.

⁷ Stefan Babiaryz wskazuje, że zdezaktualizowały się: dotychczasowe orzecznictwo NSA dotyczące charakteru dodatkowego zobowiązania podatkowego jako zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 5 o.p. i zaległości podatkowej w rozumieniu art. 51 o.p. oraz uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09, ONSA WSA 2010/1, poz. 7, z której wynika, że: „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone w terminie płatności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 116 § 1 w związku z art. 51 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), za którą odpowiada członek zarządu takiej spółki” – S. Babiaryz, *Komentarz do art. 58a o.p. i art. 58e o.p.*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiaryz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie 11, Warszawa 2019, s. 405. W literaturze wyrażane jest odmienne stanowisko, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm., dalej: u.p.t.u.) stanowi zobowiązanie podatkowe w rozumieniu art. 5 o.p.

kwalifikacji dodatkowego zobowiązania podatkowego na gruncie Ordynacji podatkowej oraz przypisywanej mu funkcji prewencyjnej stanowi ono przede wszystkim reakcję państwa na naruszenie obowiązujących podatników norm prawnych. Uzasadnieniami wprowadzenia sankcji są: ingerencyjny charakter prawa podatkowego, rozbieżność interesów stron stosunku podatkowego, skutkująca konfliktem interesu jednostki (podatnika, płatnika czy osób trzecich) z interesem ogółu, nierówność stron wynikająca z władztwa daninowego państwa, nakierowanie prawa podatkowego na realizację interesów ogółu, a także konieczność zagwarantowania równowagi budżetowej⁸.

W literaturze wskazuje się, że sankcje podatkowe, takie jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe, stanowią aktualnie powszechną formę egzekwowania rzetelnych rozliczeń podatników, a ich celem jest zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa poprzez zniechęcanie podatników do stosowania rozwiązań skutkujących rozliczeniem niekorzystnym dla Skarbu Państwa⁹. Sankcje w prawie podatkowym stanowią instrument uszczelnienia systemu podatkowego¹⁰, świadczą także o niskiej skuteczności wykonywania obowiązków podatkowych, a sam system sankcji ulega poszerzeniu¹¹.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, będące przedmiotem niniejszych rozważań, wprowadzone na grunt Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2019 r.¹², związane jest z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem

– zob. M. Niezgódka-Medek, *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Warszawa 2004, s. 47, 51; M. Popławski, *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 168.

⁸ Szerzej P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 33–37.

⁹ K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji”, t. CXX/I, s. 619, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>

¹⁰ K. Kandut, *Sankcje w podatku od towarów i usług – zarys problemu*, [w:] *Sądownictwo administracyjne w umacnianiu państwa prawa. Księga z okazji 100-lecia sądownictwa administracyjnego w województwie śląskim*, red. A. Matan, A. Nita, Warszawa 2020, s. 159; M. Wicenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierania*, Warszawa 2008, s. 141.

¹¹ K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s. 621.

¹² Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.); M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące za unikanie opodatkowania*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020, s. 399–402.

środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów o cenach transferowych. Przepisy rozdziału 6a Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż określone w § 1 (art. 58a ust. 2 o.p.). Dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie podatku od towarów i usług regulują przepisy art. 112b i art. 112c u.p.t.u.

Zasadniczym powodem nowelizacji wprowadzającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe na grunt Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatków bezpośrednich¹³ był przede wszystkim niewystarczający efekt prewencyjny wywierany przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Projektodawcy uznali, że w obowiązującym systemie prawnym brakuje sankcji administracyjnych połączonych z realnością zatrzymania wykreowanej korzyści podatkowej, związanej z systemowym założeniem prowadzenia kontroli u procentowo niewielkiej liczby podatników, co stanowiło zbyt dużą zachętę do podejmowania czynności o znamionach unikania opodatkowania. W uzasadnieniu noweli przywołano także rozwiązania funkcjonujące w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych¹⁴, zwrócono uwagę na konieczność wzmocnienia prewencyjnego oddziaływania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz wskazano na niewielką dotychczas efektywność wpływania na powyższe zjawisko poprzez obowiązujący system naliczania odsetek¹⁵. W rezultacie za konieczne uznano wprowadzenie mechanizmu wzorowanego na innych krajach, takich jak Francja czy Wielka Brytania – penalizującego zachowania podatników nienoszące jeszcze znamion przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, jednak w sposób znaczący uszczuplające dochody budżetowe¹⁶. Sankcja administracyjna z art. 58a o.p. realizuje zatem ideę domiaru podatku, będącego swoistą karą za działania podatnika niezgodne z prawem¹⁷ – delikty

¹³ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Druk nr 2860. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, 2018, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 20.07.2022).

¹⁴ Por. także J. Kudła, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1/(2), <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2017.1.2>

¹⁵ Zob. uzasadnienie do noweli z 2018 r. Zob. też J. Marusik, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 461.

¹⁶ G. Liszewski, *Komentarz do art. 58a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 705–706.

¹⁷ Ibidem, s. 706 oraz K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s. 628.

podatkowe pozostające poza zakresem prawa karnego, a sama procedura stosowania sankcji jest prostsza i podlega reżimowi prawa podatkowego¹⁸. W tym kontekście potencjalnie problematyczne mogą okazać się granice kształtowania sankcji podatkowych, które powinny być wyznaczone z uwzględnieniem zasady proporcjonalności¹⁹, co podlegać będzie kontroli sądów administracyjnych²⁰.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe na gruncie Ordynacji podatkowej stanowi, jak już wskazano, sankcję administracyjną za unikanie opodatkowania²¹, której wymierzenie w świetle art. 58a § 1 pkt 1 o.p. jest co do zasady obligatoryjne, jest konsekwencją wydania decyzji dotyczącej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania²² i elementem jej sentencji. Ustalenie tej sankcji jest możliwe jedynie wtedy, gdy doszło do wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli unikania opodatkowania²³. Okoliczności uzasadniające zastosowanie sankcji administracyjnej są ustalane w postępowaniu klauzulowym, a samo rozstrzygnięcie w tym zakresie ma charakter konstytutywny²⁴. Oznacza to, że dodatkowe zobowiązanie nie powstanie, dopóki organ podatkowy nie doręczy decyzji ustalającej to zobowiązanie albo w sytuacji, gdy decyzja zostanie doręczona po upływie terminów przedawnienia wskazanych w art. 68 § 3a o.p.²⁵ „Organ podatkowy, wydając decyzję z zastosowaniem

¹⁸ Typowym przykładem jest przewidziana w art. 25e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128, dalej: u.p.d.o.f.) 75-procentowa stawka podatku obciążającego przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Innym przykładem – bliskim rozwiązaniom przyjętym w komentowanym rozdziale – jest tzw. sankcja w VAT, czyli dodatkowe zobowiązanie wynoszące 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe (obecnie art. 112b u.p.t.u.), albo dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynoszące 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług z naruszeniem obowiązków dotyczących stosowania kas rejestrujących (art. 111 u.p.t.u.).

¹⁹ Szerzej na ten temat P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, 2010, s. 62–64.

²⁰ Zob. I. Sepiolo-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, s. 4.

²¹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 400.

²² Ibidem.

²³ R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Polsce*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021, s. 334.

²⁴ G. Liszewski, *Komentarz do art. 58a*, s. 706.

²⁵ Ibidem.

tych przepisów, ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe odpowiadające ułamkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej²⁶.

Nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego jest możliwe w sytuacji, gdy korzyść podatkowa została uzyskana po 1 stycznia 2019 r.²⁷, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – gdy korzyści podatkowe uzyskane zostały w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie noweli z 23 października 2018 r.²⁸

Z treści art. 58a o.p. wynika, że ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego związane jest z:

- 1) unikaniem opodatkowania (art. 119a § 1 lub 7 o.p.);
- 2) zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści (art. 3 pkt 19 o.p.);
- 3) unikaniem lub uchylaniem się od opodatkowania w przypadkach wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego oraz połączenia i podziału spółek, a także ze zwolnieniem od podatków dochodów z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru (art. 24 ust. 19 i 20 u.p.d.o.f.; art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁹);
- 4) przepisami o cenach transferowych (art. 23o–23v u.p.d.o.f. oraz art. 11c–11j u.p.d.o.p.);
- 5) zakresem odpowiedzialności płatnika i inkasenta (art. 30 § 1 o.p.), gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 u.p.d.o.f., lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g u.p.d.o.p., nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika.

Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego zależy od podatku, którego sankcja dotyczy³⁰. W odniesieniu do podatków dochodowych

²⁶ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Druk nr 2860.

²⁷ Art. 33 noweli z dnia 23 października 2018 r.

²⁸ S. Babiarz, *Komentarz do art. 58a, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800, dalej: u.p.d.o.p.

³⁰ Art. 58b o.p.: „§ 1. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1–4, gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy należnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji. § 2. W przypadku wydawania decyzji z zastosowaniem przepisów określonych w art. 58a § 1 pkt 1 w zakresie

od osób fizycznych i osób prawnych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości lub w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji³¹. Jeśli chodzi o pozostałe podatki podlegające klauzuli, to dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji³².

Regulacje art. 58a o.p. przewidują zarówno podwyższenie wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego poprzez jego podwojenie lub potrojenie w stosunku do stawek podstawowych, przyjmując w ten sposób kwalifikowaną formę, jak i redukcję wysokości sankcji w określonych przez ustawodawcę przypadkach. Można zatem uznać, że stawki sankcji stanowią przyjęty przez ustawodawcę miernik naruszenia norm prawnych przez ich adresatów. Innymi słowy, miarę naruszenia prawa odzwierciedla wysokość stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Podwojenie stawki podstawowej³³ ma miejsce, gdy:

- 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1–3 o.p. – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
- 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 u.p.d.o.f. lub rozdziału 1a oddziału 3 u.p.d.o.p. – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 o.p. i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

podatków innych niż wymienione w § 1 dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji. § 3. W sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt 5 dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku. § 4. W sytuacjach określonych w § 1 i 2 organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie”.

³¹ Art. 58b § 1 o.p.

³² Art. 58b § 2 o.p.

³³ Art. 58c § 1 o.p.

Natomiast w sytuacji, gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w § 1 pkt 1 i 3 o.p., stawka, o której mowa w art. 58b § 1 o.p., ulega potrąceniu³⁴. Jednak kwalifikowanej stawki sankcji³⁵ nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.

Redukcja wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego³⁶ do połowy jego wysokości znajdzie natomiast zastosowanie w sytuacji, gdy w postępowaniu klauzulowym, w wyznaczonym przez organ czternastodniowym terminie do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, podatnik zaakceptuje przedstawioną przez ten organ ocenę prawną i skoryguje deklarację w sposób uwzględniający stanowisko organu.

Niezależnie od powyższego, w sytuacji gdy podatnik sam ujawni organom działania noszące znamiona unikania opodatkowania, wszczynając procedurę cofnięcia skutków unikania opodatkowania, uregulowaną w art. 119zfa i nast. o.p., dodatkowe zobowiązanie nie zostanie nałożone. Przyjętą przez ustawodawcę regulację należy ocenić pozytywnie – daje ona bowiem podatnikowi możliwość dobrowolnego wycofania się ze stosowanych schematów naruszających normy prawne.

Stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego jest wyłączone w przypadku odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe³⁷. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie jest konsekwencją wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r. w sprawie K 17/97³⁸ i z dnia 4 września 2007 r. w sprawie P 43/06³⁹, stwierdzających niekonstytucyjność dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług⁴⁰. W przywołanych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny odwołał się do

³⁴ Art. 58c § 2 o.p.

³⁵ Art. 58c § 3 o.p.

³⁶ Która, jak wskazują M. Gizicki i J. Pachecka, w przeciwieństwie do rozwiązań przyjmowanych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych ograniczona została wyłącznie do jednej sytuacji – M. Gizicki i J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 400.

³⁷ Art. 58e o.p.

³⁸ OTK 1998/3, poz. 30.

³⁹ OTK-A 2007/8, poz. 95.

⁴⁰ Takie rozwiązanie funkcjonowało w nieobowiązującej już ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) oraz w aktualnie obowiązującej ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

zasady *ne bis in idem*, uznając, że przepisy art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. były niezgodne z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁴¹ w zakresie, w jakim dopuszczały stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej (dodatкового zobowiązania podatkowego) i odpowiedzialność za przestępstwo albo wykroczenie skarbowe.

Natomiast w sytuacji, gdy podatnik działał w dobrej wierze, organ podatkowy może w drodze uznania administracyjnego odstąpić od wymierzenia sankcji. O tym, jakie przesłanki muszą zostać spełnione, aby zachowanie podatnika w okolicznościach konkretnej sprawy realizowało definicję pojęcia dobrej wiary, a także jakie uprawnienia przysługują organom podatkowym w ramach dyskrecjonalnej władzy w granicach uznania administracyjnego, będzie mowa w dalszych rozważaniach.

3. DOBRA WIARA W PRAWIE PODATKOWYM

3.1. Pojęcie dobrej wiary. Uwagi ogólne

Źródła koncepcji dobrej wiary sięgają prawa rzymskiego⁴². Dobra wiara nie jest też obca prawu prywatnemu⁴³ czy międzynarodowemu⁴⁴. Na gruncie unijnego prawa podatkowego instytucja dobrej wiary nie znajduje odzwierciedlenia w przepisach prawa pozytywnego. Stanowi ona w istocie orzecznictwem wypracowaną w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku od wartości dodanej, uzasadnioną zasadami słuszności. Tym samym, jak wskazano w doktrynie⁴⁵,

⁴¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

⁴² Szerzej na ten temat D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7, s. 29–31.

⁴³ Por. P. Grzybowski, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2020, s. 17. Autor wskazuje, że w prawie prywatnym dobra wiara pełni funkcję korygującą – ibidem, s. 24. Na zasadę dobrej wiary jako generalnej klauzuli odsyłającej wskazują L. Leszczyński i G. Maroń, *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia” 2013, vol. LX, no. 2, s. 148.

⁴⁴ Szerzej na ten temat M. Kołduński, *Zasada dobrej wiary w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2017.

⁴⁵ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 45.

o sposobie zastosowania instytucji dobrej wiary w ramach tej gałęzi prawa wnioskować można wyłącznie na podstawie rozwoju orzeczniczej koncepcji. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie rozważył możliwości zastosowania koncepcji dobrej wiary na gruncie innych regulacji podatkowych niż podatek od wartości dodanej⁴⁶.

Choć traktaty europejskie nie posługują się *expressis verbis* pojęciem dobrej wiary, to w literaturze przedmiotu⁴⁷ podnosi się, że źródeł tej instytucji w prawie europejskim poszukiwać należy w prawie pierwotnym, tj. w wynikającej z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁴⁸ zasadzie lojalności, zgodnie z którą zarówno Unia Europejska, jak i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów, podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne, właściwe do zapewnienia wykonania zobowiązań z tych traktatów wynikających oraz ułatwiają wypełnianie przez Unię Europejską jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu jej celów.

Potwierdzenie powyższej tezy znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴⁹. Zasada dobrej wiary jest postrzegana jako zwyczajowa zasada prawa międzynarodowego, która – jak podkreślono w wyroku z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-203/07 P – znajduje zastosowanie do Unii Europejskiej, a także pozostałych partnerów, a została ujęta w ramy prawne art. 18 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu 23 maja 1969 r.⁵⁰

Pojęcie dobrej wiary w prawie pierwotnym Unii Europejskiej stanowi standard oceny postępowania określonego podmiotu, które *ad casum*, w zależności od jego zgodności z ustalonym wzorcem, powoduje określone skutki prawne⁵¹. Zdaniem P. Grzybowskiego w zależności od okoliczności dobra wiara może powodować powstawanie zobowiązań, ich zmianę oraz wygasanie. „Służy także interpretacji zobowiązań zgodnie z zamierzeniem stron. W zbliżonym ujęciu pojęcie dobrej wiary funkcjonuje w ramach wtórnego prawa UE. Istotna różnica polega jednak na jego bezpośrednim

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Ibidem, s. 33 i nast.; M. Kołduński, *Zasada dobrej wiary...*, s. 94 i nast.

⁴⁸ Z dnia 7 lutego 1992 r., wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE z 2016 r. C 202, s. 13.

⁴⁹ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 33 i 34.

⁵⁰ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 ze zm.

⁵¹ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 35.

przywołaniu w treści poszczególnych regulacji⁵². W konsekwencji zarówno w prawie pierwotnym, jak i wtórnym dobra wiara jest czynnikiem miary czyjś zachowania oraz oceny wartościującej to zachowanie, a także stanowi przesłankę nabycia określonych uprawnień⁵³.

Analiza działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości w obszarze dobrej wiary prowadzi do wniosku, że koncepcja ta funkcjonuje nie tylko na gruncie prawa podatkowego⁵⁴; ponadto jest ona odnoszona zarówno do jednostki⁵⁵, jak i do państwa członkowskiego – jako podmiotów prawa unijnego. Przykładem odniesienia pojęcia dobrej wiary do państwa członkowskiego jest polska sprawa C-313/05 Brzeziński⁵⁶, w której Trybunał Sprawiedliwości UE, analizując zasadność uznania wniosku wystosowanego przez rząd polski, podniósł, że skoro w sprawie nie zostało wykazane ryzyko wystąpienia poważnych konsekwencji gospodarczych, to przesłanka dobrej wiary nie ma zastosowania.

W przywołanym orzeczeniu dobra wiara odnosi się do państwa członkowskiego i w tym aspekcie można ją wywodzić z zasady lojalności, o której mowa w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej. Wyrazić natomiast należy wątpliwość, czy koncepcja dobrej wiary, rozpatrywana z perspektywy jednostki jako podmiotu prawa unijnego, w istocie wypływa z zasady lojalności, która przecież skierowana została do państw członkowskich. Abstrahując od zasygnalizowanej kwestii, niewątpliwie samo odwoływanie się do pojęcia dobrej wiary w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości wyraża przyjętą w prawie unijnym aksjologię⁵⁷.

Dotychczasowe uwagi prowadzą do wniosku, że pojęcie dobrej wiary występuje zarówno w prawie prywatnym, jak i publicznym, w obszarze prawa międzynarodowego i unijnego. Jednakże dla podjętych rozważań znaczenie ma rozumienie tego pojęcia wyłącznie w obszarze prawa podatkowego. W orzecznictwie krajowym podkreślono bowiem, że zagadnienie

⁵² Ibidem, s. 35–36.

⁵³ Ibidem, s. 33–34.

⁵⁴ Ibidem, s. 44.

⁵⁵ Jednostka jako podmiot prawa to osoba fizyczna, osoba prawna bądź inna nieposiadająca osobowości prawnej jednostka organizacyjna. Por. A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność podatku VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, s. 23; K. Scheuring, *Ochrona praw jednostki w postępowaniach przed sądami unijnymi*, Warszawa 2007, s. 43; M. Taborowski, *Konsekwencje naruszenia prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Warszawa 2012, s. 17.

⁵⁶ Wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r., EU:C:2007:33.

⁵⁷ Por. P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 44.

należytej staranności kupieckiej (tzw. dobrej wiary) ma swoje bezpośrednie źródło i właściwe jemu rozumienie w unijnym prawie podatkowym kształtowanym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE, a nie w instytucjach wyłączających winę, uregulowanych w polskim prawie cywilnym, tudzież karnym⁵⁸.

3.2. Dobra wiara a wspólny system podatku od wartości dodanej

W obszarze wspólnego systemu VAT zagadnienie dobrej wiary związane jest z oszustwami i nadużyciami w podatku od wartości dodanej, wynikającymi z konstrukcji podatku VAT. Podatek od wartości dodanej obciąża bowiem każdą fazę obrotu, niezależnie od liczby transakcji (wielofazowość)⁵⁹, jednak faktyczny ciężar podatku ponosi konsument, a nie podatnik VAT. Zapewnieniu neutralności podatku VAT dla podatników tego podatku służy prawo do odliczenia podatku naliczonego, stanowiące emanację zasady neutralności⁶⁰, które nie ma jednak charakteru absolutnego – organ podatkowy może je bowiem zakwestionować.

Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie podkreślał, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień⁶¹. Natomiast państwa członkowskie mają obowiązek zwalczania przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć⁶², co stanowi priorytet Unii Europejskiej określony w rozporządzeniu Rady (UE)

⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 2572/21, CBOSA.

⁵⁹ A Ćwik-Bury, *Dobra wiara i należyta staranność z perspektywy instytucjonalnej – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a praktyka wymiaru sprawiedliwości*, „Doradca Podatkowy” 2017, nr 3. Zob. art. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, s. 1, Dz.Urz. UE L 347 ze zm., dalej: dyrektywa 112.

⁶⁰ Szerzej D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.

⁶¹ C-285/11 Bonik pkt 36, EU:C:2012:774 oraz wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., w sprawie C-32/03 Fini H., pkt 32; EU:C:2005:128, z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., pkt 68, EU:C:2006:121; w sprawie C-439/04, Kittel, pkt 54; EU:C:2006:446, wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, pkt 41, EU:C:2012:373.

⁶² Wyroki TSUE w sprawach C-285/11, Bonik, pkt 35; C-255/02, Halifax i in., pkt 71; w sprawach połączonych C-439/04, Kittel i Recolta Recycling, pkt 54; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10, Tanoarch, pkt 50; wyrok w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, pkt 41.

Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej⁶³.

Dobra wiara na gruncie podatku od wartości dodanej związana jest z dochowaniem przez podatnika należytej staranności⁶⁴. Pojęcia dobrej wiary i należytej staranności – jako terminy języka prawnego w obszarze wspólnego systemu VAT – są ze sobą ściśle związane⁶⁵ czy wręcz utożsamiane⁶⁶. W orzecznictwie ich relacja nie jest postrzegana jednolicie. Zasadniczo przyjmuje się, że dobra wiara polega na dochowaniu należytej staranności czy też należyta staranność stanowi element oceny, czy podatnik działał w dobrej wierze⁶⁷.

W judykaturze wskazano, że należyta staranność podatnika podatku od towarów i usług w relacjach handlowych (dobra wiara) to stan świadomości podatnika i związana z nim powinność oraz możliwość przewidywania określonych zdarzeń, tj. uczestnictwa w działaniach prowadzących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku. Aby działać w „złej wierze”, podatnik nie musi mieć świadomości, że swoim działaniem czy też zaniechaniem narusza prawo. „W złej wierze” jest podatnik, który ma wiedzę o istotnym i rzeczywistym stanie faktycznym i prawnym, oraz ten, kto takiej wiedzy nie

⁶³ Dz.U.UE.L.2020.62.1.

⁶⁴ M. Cieśla, *Dobra wiara i należyta staranność w „karuzeli podatkowej”*, [w:] *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system prawny*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014, s. 13. Szerzej na temat należytej staranności zob. K. Lasiński-Sulecki, *Pojęcie należytej staranności na gruncie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75), s. 26–39.

⁶⁵ M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, nr 2, s. 179, <https://doi.org/10.12775/SIT.2016.021>

⁶⁶ Por. wyroki NSA z dnia: 28 października 2016 r., sygn. I FSK 511/15; 26 stycznia 2017 r., sygn. I FSK 849/15; 22 listopada 2016 r., sygn. I FSK 2118/15; 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 i sygn. I FSK 779/20, CBOŚA oraz M. Maliński, W. Ślisz, *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 29–35. W literaturze wskazuje się, że choć terminy „dobra wiara” i „należyta staranność” są ze sobą powiązane, to nie są to pojęcia tożsame – por. K. Lasiński-Sulecki, *Pojęcie „należytej staranności” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6, s. 27 oraz B. Bieniek, *Przesłanki wyłączenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, cz. 2*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 4, s. 20–27.

⁶⁷ M. Maliński, W. Ślisz, *Należyta staranność...*, s. 30.

ma, ale w świetle okoliczności danej sprawy może i powinien wiedzieć, że bierze udział w przedsięwzięciu, którego celem jest oszustwo podatkowe⁶⁸.

Ustalenie działania w dobrej wierze polega na zrekonstruowaniu modelu (wzorca) powinno zachowania, czyli ustaleniu, jak podatnik powinien się zachować w danych okolicznościach faktycznych, tj. podejmowania jakich czynności należy racjonalnie od niego oczekiwać, a także ustalenia, czy okoliczności sprawy uzasadniają podjęcie dodatkowych działań, a jeśli tak, to obowiązkiem organów podatkowych jest określenie tych działań. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości UE podatnik działający w dobrej wierze to „przezorny przedsiębiorca”⁶⁹ czy „sumienny kupiec”⁷⁰, który ma prawo działać w zaufaniu do kontrahenta i domniemywać legalnego charakteru transakcji.

Weryfikacja działania podatnika w dobrej wierze powinna być przeprowadzona w odniesieniu do daty dokonania określonej czynności. Jeżeli zostanie ustalone, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia przestępstwa, wówczas należy go uznać za współnika w przestępstwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży towarów. Jak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości, rozstrzygając powyższą kwestię, sąd krajowy powinien zadbać o to, by ocena materiału dowodowego nie podważała sensu orzecznictwa i nie zmuszała pośrednio odbiorcy faktury do sprawdzania swojego kontrahenta, co zasadniczo nie należy do jego obowiązków⁷¹.

W sytuacji gdy popełnienie oszustwa, przestępstwa podatkowego jest wynikiem nieuczciwych działań kontrahenta podatnika, tj. podmiotu działającego na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu, Trybunał Sprawiedliwości w swojej działalności orzeczniczej odwołuje się do tzw. testu wiedzy oraz testu staranności, zmierzających do przesądzenia roli podatnika w popełnieniu oszustwa podatkowego⁷².

⁶⁸ Wyroki NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 671/20 oraz sygn. I FSK 779/20, CBOSA.

⁶⁹ Zob. wyrok w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid.

⁷⁰ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06, Netto Supermarket, pkt 27, EU:C:2008:105.

⁷¹ Por. postanowienia TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13, Jagiełło, pkt 40, EU:C:2014:184; z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-563/11, Forwards V, EU:C:2013:125, pkt 42.

⁷² A Ćwik-Bury, *Dobra wiara i należyta staranność...*, s. 40.

Celem „testu wiedzy” jest wykazanie, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że uczestniczył w popełnionym oszustwie podatkowym, a więc wykazanie, że z okoliczności faktycznych konkretnej sprawy wynika, iż dokonując transakcji, podatnik miał świadomość, że transakcja ta zostanie wykorzystana w celu popełnienia oszustwa podatkowego, niezależnie od tego, czy wiązało się to z otrzymaniem przez niego pewnej korzyści podatkowej.

Natomiast „test staranności”, określane także mianem testu „sumiennego kupca”⁷³, ma dać odpowiedź na pytanie, czy podatnik podjął wszelkie środki, jakie można od niego oczekiwać, w celu upewnienia się, że nie uczestniczy w oszustwie podatkowym. Ponadto organ podatkowy, jak już wskazano, powinien określić czynności, jakie podatnik zobowiązany był wykonać w celu wyeliminowania uczestnictwa w oszustwie podatkowym. To, jakich działań można oczekiwać od podatnika jako „sumiennego kupca”, uzależnione jest od okoliczności rozpatrywanej sprawy⁷⁴, w tym również od samego mechanizmu oszustwa. To, które z okoliczności faktycznych rozpoznawanej sprawy są istotne dla przesądzenia istnienia bądź braku dobrej wiary, należy do uznania sądu krajowego dokonującego kontroli legalności rozstrzygnięć organów podatkowych.

Tym samym należy przyjąć, że działanie w dobrej wierze to dochowanie należytej staranności, przez którą rozumieć należy kupiecką, zwyczajowo przyjętą staranność, związaną z uzyskaniem przekonania, że towar nie jest nabywany od oszusta⁷⁵. W stosunku do tzw. towarów wrażliwych (obróć złomem, paliwem, olejem rzepakowym) od podmiotów w nim uczestniczących krajowy wymiar sprawiedliwości wymaga podwyższonej, a nie

⁷³ Zob. pkt 27 wyroku w sprawie Netto Supermarket, w którym Trybunał stwierdził: „Z powyższego wynika, że dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodności z prawem podejmowanych przez siebie czynności, bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeżeli – tak jak w sprawie przed sądem krajowym – nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę”. Zob. analogicznie pkt 52 wyroku z dnia 19 sierpnia 2019 r. w sprawie C-34/18 Lovasné Tóth, EU:C:2019:764.

⁷⁴ *Dobra wiara podatnika VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Biuro Orzecznictwa NSA, grudzień 2014 r., s. 71, niepublikowane.

⁷⁵ *Należyta staranność w orzecznictwie polskich sądów i w świetle wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE. Wybrane zagadnienia na tle polskiej praktyki podatkowej*, b.d., https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2012/ku/prezentacje/prezentacjaspcg.pdf (dostęp: 11.08.2022).

zwykłej staranności⁷⁶. Trybunał uznał bowiem, że cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy⁷⁷, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności⁷⁸. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym wskazano, że uzyskanie przez stronę dokumentów rejestrowych kontrahenta (wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, zarejestrowania jako podatnik VAT, decyzji o nadaniu numeru NIP i REGON), przy braku dokumentów potwierdzających, że nabywany towar był olejem napędowym i że kontrahent strony prowadzi legalnie swoją działalność (świadczenia jakości, koncesja na obrót paliwem, dokumenty przewozowe), nie może świadczyć o tym, że skarżący dochował ze swej strony należytej staranności przy zawieraniu transakcji⁷⁹. Podkreślono także, że zawodowy charakter prowadzonej działalności uzasadnia zwiększone oczekiwania wobec podatnika, co do jego umiejętności, wiedzy i skrupulatności, rzetelności, zapobiegliwości i zdolności przewidywania w prowadzonych przez siebie działaniach, obejmuje znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, a dążenie do osiągnięcia korzyści za wszelką cenę nie jest okolicznością modyfikującą i usprawiedliwiającą każde zachowanie strony w profesjonalnym obrocie gospodarczym⁸⁰. Również znaczna obniżka ceny powinna wzbudzić co najmniej podejrzenia podatnika, czy na pewno ma do czynienia z uczciwym kontrahentem, zwłaszcza gdy podatnik miał już doświadczenie w danej branży⁸¹. O tym, że podatnik nie dochował

⁷⁶ Por. wyrok NSA z dnia 30 maja 2014 r., sygn. I FSK 1395/13, CBOSA.

⁷⁷ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, s. 44).

⁷⁸ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06, Supermarket Netto, pkt 22 oraz przywołany tam wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, Teleos in., pkt 58, EU:C:2007:548.

⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 21 maja 2014 r., sygn. I FSK 1126/13, CBOSA.

⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 647/13, CBOSA.

⁸¹ Por. wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 2405/21, CBOSA.

należytej staranności i brał świadomie udział w łańcuchach transakcyjnych, świadczą następujące okoliczności⁸²:

- 1) obrót towarami często dokonywany był bardzo szybko, w ciągu 1–2 dni;
- 2) towary o dużych wartościach podatnik otrzymywał od kontrahentów bez żadnego zabezpieczenia, a zapłaty dokonywał dopiero po otrzymaniu wpłat od odbiorcy;
- 3) podatnik nie ponosił żadnego ryzyka handlowego;
- 4) mechanizm transakcji, w których z jednej strony nabywca wpłacał sprzedawcy 100% zaliczki na towar, a sprzedawca kierował towar bezpośrednio do magazynów nabywcy, bez jego sprawdzania i nadzorowania rozładunku, wymagał dużego zaufania, niespotykanego w relacjach między kontrahentami działającymi na wolnym rynku;
- 5) przepływ towarów był wielokrotnie nieuzasadniony gospodarczo;
- 6) podmioty występujące w opisanych łańcuchach transakcji pełnią określone, przypisane im funkcje;
- 7) osoby zaangażowane w opisane transakcje mają konto w jednym banku.

O tym, że podatnik nie wykazał się należyłą starannością w kontaktach gospodarczych, świadczy także fakt, że nie zajmował się bezpośrednim zakupem towarów, a czynności takie zlecił pośrednikowi, natomiast faktycznie działania podatnika ograniczały się do odbioru faktur oraz dokonywania płatności kontrahentom, których pozyskiwanie zlecił⁸³.

Weryfikacja zachowania podatnika w określonym stanie faktycznym pozwala na ustalenie, czy działał on w dobrej wierze. Zarzut niedochowania dobrej wiary postawić można zatem w sytuacji, gdy zachowanie podatnika nie jest zgodne z ustalonym *ad casum* modelem zachowania. Trybunał Sprawiedliwości podkreślał, że w przypadku podatnika, który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli podatnik przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT⁸⁴.

Obowiązek badania dobrej wiary podatnika podatku od towarów i usług nie dotyczy tzw. pustych faktur, tj. faktur, które nie stwierdzają

⁸² Wyrok NSA z dnia 17 marca 2022 r., sygn. I FSK 709/18, CBOSA.

⁸³ Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 1052/18, CBOSA.

⁸⁴ Por. wyroki TSUE: C-255/02, Halifax, pkt 71; C-439/04 i C-440/04, Kittel i in., pkt 54; a także C-80/11 i C-142/11, Mahagében i Dávid, pkt 41.

żadnych realnych transakcji gospodarczych⁸⁵. W takich sytuacjach nie powstaje ani podatek należny, ani naliczony. Nie można też przyjąć, że podatnik odliczający podatek z „pustej faktury” nie jest świadomy swojego oszukańczego działania.

Z dotychczasowych rozważań wynika, że koncepcja dobrej wiary na gruncie VAT postrzegana jest w literaturze przedmiotu jako niedookreślona zarówno w wymiarze materialnym, jak i formalnoprawnym⁸⁶, a wzorzec powinnego zachowania identyfikowany jest *ad casum*. Dobra wiara wyraża w istocie reżim odpowiedzialności podatnika VAT za przestępcze działania jego kontrahentów na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu, oparty na zasadzie winy, tj. braku dobrej wiary (niedochowania należytej staranności) w rozumieniu ukształtowanym w judykaturze.

Orzecznicza koncepcja dobrej wiary na gruncie prawa krajowego znalazła odzwierciedlenie w wytycznych Ministerstwa Finansów, zatytułowanych *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*⁸⁷, określających najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie ryzyka zachowania przez podatników należytej staranności.

Nie można też zapominać, że konstrukcja dobrej wiary w podatku od wartości dodanej, osadzona w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości, ewoluuje wraz z jej rozwojem, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w procesie stosowania prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne⁸⁸.

3.3. Dobra wiara z art. 58a Ordynacji podatkowej. Aspekt materialnoprawny

Zastosowanie instytucji dobrej wiary w świetle art. 58a § 3 o.p. jest fakultatywne. Ustawodawca przewidział bowiem możliwość odstąpienia od wymierzenia sankcji, w przypadku gdy podatnik działał w dobrej wierze. Działanie w dobrej wierze to, zgodnie z art. 58a § 3 o.p., pozostawianie przez

⁸⁵ Por. np. wyroki NSA z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. I FSK 566/15; z dnia 19 marca 2015 r., sygn. I FSK 2205/13, CBOSA.

⁸⁶ P. Grzybowski, *Dobra wiara...*, s. 22.

⁸⁷ *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, b.d., <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 11.08.2022).

⁸⁸ *Dobra wiara podatnika VAT...*, s. 5.

podatnika w momencie dokonywania czynności w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, wskutek czego nie można rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, o której mowa w § 1, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących ich skutków podatkowych⁸⁹. Na działanie podatnika w dobrej wierze może wskazywać również wywiązywanie się z obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie, jeżeli zdarzenie lub czynność skutkujące zastosowaniem przepisów, o których mowa w § 1 pkt 1–3, wystąpiły w okresie trwania tej umowy⁹⁰.

Przywołana wyżej regulacja art. 58a § 4 o.p. poddana została w literaturze przedmiotu uzasadnionej krytyce⁹¹. Korzystanie przez podatnika z profesjonalnych porad prawnych nie może bowiem *per se* przesądzać o braku dobrej wiary, a oszukańcze działania i sposób ich zastosowania mogą być pomysłem samego podatnika⁹² czy też osób, które nie zajmują się profesjonalnie doradztwem podatkowo-prawnym. Jak wskazuje się w doktrynie⁹³, korzystanie przez podatników z usług profesjonalistów – przedstawicieli zawodu publicznego – nie może być argumentem za działaniem w złej wierze. Przeciwnie – powinno być postrzegane jako przejaw dbałości o swoje interesy i należyte wypełnianie obowiązków nakładanych w drodze ustaw. Nie można też wymagać, aby podatnik tak prowadził działalność, by płacić jak najwyższe podatki⁹⁴. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnić należy charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika, dynamiczny, zmienny charakter procesów gospodarczych oraz realizowanie przez podmioty gospodarcze określonych strategii, opartych na ekonomicznych analizach i kalkulacjach, co uzasadnia korzystanie z porad profesjonalistów. Ponadto innego traktowania wymagają sytuacje,

⁸⁹ Art. 58a § 4 o.p.

⁹⁰ Art. 58a § 5 o.p.

⁹¹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje groźące...*, s. 401, szerzej S. Babiarez, *Komentarz do art. 58a*.

⁹² S. Babiarez, *Komentarz do art. 58a o.p. i art. 58e o.p.*, s. 398.

⁹³ R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie...*, s. 336–337.

⁹⁴ Prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. III SA/Wa 131/13, CBOSA.

w których osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym, głównym czy też jednym w głównych celów podjęcia przez podatnika określonych działań, co koresponduje z faktem, że okoliczności te badane są w postępowaniu klauzulowym, m.in. na podstawie art. 119a § 5 i art. 119d o.p.⁹⁵

Niewątpliwie, jak podnosi się w literaturze⁹⁶, odstępianie od ustalenia dodatkowego zobowiązania powinno uwzględniać działanie podatnika na podstawie urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14a i 14b o.p.), utrwalonej praktyki interpretacyjnej (art. 14n § 4 o.p.) czy też dokonania rozliczenia na bazie przepisów, których interpretacja lub stosowanie budzi rozbieżności w orzecznictwie. Można nawet przyjąć, że podatnik, stosując się do obowiązującej wykładni, działa w usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej korzyści podatkowej z przepisami prawa⁹⁷.

Jednakże należy zaakcentować, że brak powiązania normatywnego dobrej wiary z działaniem podatnika w zaufaniu do organów podatkowych oraz niejasnościami i rozbieżnościami stosowania prawa podatkowego nie oznacza, iż przywołane okoliczności nie mogą stanowić przesłanek wskazujących na działanie podatnika w dobrej wierze w realiach konkretnej sprawy. Regulacje prawne zawarte w art. 58a §§ 4 i 5 o.p. mają charakter egzemplifikacyjny, wymieniają bowiem jedynie dwie przykładowe okoliczności, które w ocenie ustawodawcy wskazują, że podatnik działał w dobrej wierze. Nie oznacza to wszakże, że inne niż wymienione w §§ 4 i 5 art. 58a o.p. zachowanie podatnika nie może w okolicznościach danej sprawy przesądzać tezy, że działał on w dobrej wierze. Tym samym ustawodawca zasadnie nie ograniczył organów podatkowych stosujących przywołane regulacje prawne w zakresie przesłanek wskazujących na działanie podatnika w dobrej wierze, przenosząc odkodowanie normy prawnej na płaszczyznę stosowania prawa w sposób właściwy dla neopozytywizmu prawniczego. Nie jest bowiem możliwe, jak trafnie twierdzi B. Brzeziński⁹⁸, aby ustawodawca uregulował w przepisach prawa wszystko i na tyle szczegółowo, aby wszelkie potencjalne przypadki zastosowania prawa zostały objęte tymi przepisami.

W literaturze podnosi się także, że normatywna treść pojęcia dobrej wiary, posługująca się nieostrymi oraz niejednoznacznymi kryteriami,

⁹⁵ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 402.

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 19, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>

w połączeniu z przyznaną organom podatkowym władzą dyskrecjonalną w kontekście ich spełnienia, potęguje wątpliwości co do realnego wymiaru odstąpienia od ustalenia sankcji administracyjnej – dodatkowego zobowiązania podatkowego⁹⁹, które w moim przekonaniu należy podzielić. O ile bowiem samo posługiwanie się pojęciem dobrej wiary jako terminem, któremu określoną treść nadać należy w procesie stosowania prawa w realiach konkretnej sprawy, nie budzi zastrzeżeń, to wykorzystanie konstrukcji uznania administracyjnego, wymykającego się w istocie spod pełnej kontroli sądów administracyjnych, w rzeczywistości może prowadzić do wniosku o wykreowaniu iluzorycznej konstrukcji prawnej, niedającej podatnikowi możliwości uwolnienia się od sankcji podatkowej. Instytucja dobrej wiary ma natomiast, jak się wydaje, przeciwdziałać, przynajmniej formalnie, automatyzmowi w wymierzaniu sankcji podatkowych, a więc zapewnić *a priori* zgodność regulacji w zakresie dodatkowego zobowiązania z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Regulacja art. 58a o.p. może zostać także poddana weryfikacji w aspekcie jej zgodności z zasadami ogólnymi porządku prawnego Unii Europejskiej, takimi jak zasady praworządności czy proporcjonalności. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości podnosi się bowiem, że o ile w braku harmonizacji w prawie Unii do państw członkowskich należy wybór sankcji, które uznają za odpowiednie w przypadku naruszenia obowiązków przewidzianych w ich prawie krajowym w dziedzinie podatków bezpośrednich, o tyle jednak państwa te są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem tego prawa i jego zasad ogólnych, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności¹⁰⁰.

Niezależnie od powyższych wątpliwości nie można jednak zapominać, że wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego co do zasady jest obligatoryjne, chyba że organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanki dobrej wiary podatnika, a ważąc interes jednostki z interesem fiskalnym ogółu, temu pierwszemu przyzna pierwszeństwo, co stanowić powinno wyjątek od zasady, zgodnie z dyrektywami wykładni prawa.

W literaturze wskazano także, iż mając na uwadze wnioski wpływające z analizy rozwiązań przyjmowanych przez zagraniczne systemy podatkowe, negatywnie oceniana w krajowym porządku prawnym dyskrecjonalność

⁹⁹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 401 i przywołana tam literatura.

¹⁰⁰ Wyroki TSUE: z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie C-788/19, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii, EU:C:2022:55, pkt 48; z dnia 12 lipca 2001 r., C-262/99, Louloudakis, EU:C:2001:407, pkt 67 i przywołane tam orzecznictwo.

działania organów podatkowych stanowi immanentny oraz konieczny przymiot prawa antyabuzywnego¹⁰¹.

Odstąpienie od orzekania o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym powinno przybrać formę jednego z rozstrzygnięć zawartych w sentencji decyzji. Jednak rezygnacja z wymierzenia sankcji z art. 58a o.p. nie oznacza, że organ podatkowy nie będzie uprawniony do pozbawienia podatnika uzyskanej korzyści podatkowej lub obowiązku zapłaty podatku z szacowania transakcji pod kątem jej rynkowości na gruncie przepisów o cenach transferowych.

Z przywołanych przepisów art. 58a o.p. jednoznacznie wynika, że koncepcja dobrej wiary jako przesłanki uwalniającej od sankcji administracyjnej odnosi się wyłącznie do podatnika, a nie płatnika, co może budzić wątpliwości z perspektywy systemowej i aksjologicznej. Tym samym *de lege ferenda* wyrazić należy postulat, aby przesłanka dobrej wiary była stosowana również w odniesieniu do płatników.

3.4. Dobra wiara a wzorzec powinienego zachowania podatnika

Jak już wskazano, koncepcja dobrej wiary na gruncie Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatków bezpośrednich może stanowić przesłankę odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o ile organ podatkowy, działając w granicach uznania administracyjnego, tak postanowi. Tym samym, w przeciwieństwie do orzeczniczej koncepcji dobrej wiary wywiedzionej z judykatury Trybunału Sprawiedliwości UE w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ustawodawca krajowy przyjął, że zaistnienie dobrej wiary w realiach konkretnej sprawy nie przesądza *per se* o sytuacji podatkowo-prawnej.

Podobnie jednak jak na gruncie podatku od wartości dodanej, w postępowaniu klauzulowym, badając ziszczenie się przesłanki dobrej wiary, organy podatkowe powinny zrekonstruować model powinienego zachowania podatnika. Oznacza to, że są one zobligowane określić, jakie zachowanie, w aspekcie wszystkich okoliczności danej sprawy, uznać należy za naganne, a jakich zachowań, które można określić mianem dobrej wiary, należałoby oczekiwać od przezornego, sumiennego podatnika. Tym samym prowadzone postępowanie podatkowe w związku z art. 58a o.p. powinno być w pierwszej kolejności ukierunkowane na ustalenie przesłanki dobrej wiary.

¹⁰¹ M. Gizicki, J. Pachecka, *Sankcje grożące...*, s. 401.

Dobra wiara stanowi bowiem element stanu faktycznego, który organ podatkowy zobowiązany jest ustalić.

Można także przyjąć, że dobra wiara podatnika polega na docho- waniu przez niego należytej staranności poprzez upewnienie się, że nie bierze udziału w działaniach mających na celu unikanie opodatkowania (uzyskanie nienależnej korzyści majątkowej) czy sam nie podejmuje czyn- ności o znamionach unikania opodatkowania, mogących stanowić delik- ty podatkowe. Tym samym aplikacja „testu wiedzy” i „testu staranności”, stosowanych w badaniu dobrej wiary podatnika VAT, wydaje się mieć tu zastosowanie. Jednak odwołanie się do dorobku orzeczniczego w zakresie pojęcia dobrej wiary (należytej staranności) w podatku od wartości dodanej na potrzeby art. 58a § 3 o.p. może wiązać się z modyfikacją bądź niemoż- nością zastosowania wyrażonego w nim stanowiska, z uwagi na odmienną konstrukcję prawną tych podatków i brak takiej harmonizacji¹⁰² podatków dochodowych na poziomie unijnym, jaka występuje w zakresie podatku od wartości dodanej.

Jak już wspomniano, przywołane w §§ 4 i 5 art. 58a o.p. okoliczności stanowią katalog otwarty i nie przesądzają *per se* dobrej wiary podatni- ka, czego nie mogą tracić z pola widzenia zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. Tym samym działania podatnika w aspekcie zasady zaufania, ochrony uzasadnionych oczekiwań, rozbieżności interpretacyj- nych w orzecznictwie czy też innych przywołanych wcześniej okoliczności powinny być przedmiotem analizy organów podatkowych przy ustalaniu dobrej wiary podatnika na gruncie art. 58a § 3 o.p.

Nie można także zapominać, że ocena działania podatnika w dobrej wierze dokonywana jest przez organ podatkowy w toku postępowania po- datkowego na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej, a więc za- równo z uwzględnieniem zasad ogólnych, jak i reguł postępowania dowo- dowego. Oznacza to, że:

- 1) organ podatkowy zobligowany został z mocy art. 187 § 1 o.p. do zebrania i rozpatrzenia całego zgromadzonego w sprawie materiału dowo- dowego, jednak wyłącznie w zakresie dowodów wykazujących okolicz- ności istotne dla sprawy oraz niewykazane innymi przeprowadzonymi już dowodami;

¹⁰² Harmonizacją w tym obszarze objęto bowiem jedynie pewne zagadnienia doty- czące podatków bezpośrednich, należących zasadniczo do kompetencji państw członkow- skich, a nie same podatki bezpośrednie – w przeciwieństwie do podatku VAT.

- 2) należyta jego ocena, w świetle art. 191 o.p., jest swobodna, lecz nie dowolna; przepis art. 191 o.p. stanowi bowiem, że organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona; w tych ramach zasadnie twierdzi Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 marca 2022 r.¹⁰³, że zasada swobodnej oceny dowodów nakłada na organy podatkowe obowiązek oceny wszystkich zebranych w sprawie dowodów, każdego z nich z osobna i we wzajemnym ich związku; przy tej ocenie organy podatkowe orzekają na podstawie całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego, kierując się zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego i nie są skrupowane regułami dotyczącymi wartości poszczególnych dowodów; w przypadku dowodów przeciwstawnych mogą jednym z nich dać wiarę, a innym tej wiarygodności odmówić.

W tym kontekście wyzwaniem dla środowiska prawniczego stanie się wybór właściwych narzędzi prawnych w zakresie odkodowywania znaczenia „dobrej wiary” i modelu powinnego zachowania podatnika, co jest istotne z perspektywy ochrony prawnej podatnika.

Ustalenie dobrej wiary podatnika inicjuje natomiast kolejny etap postępowania opartego na dyskrecyjnej władzy organów podatkowych, tj. uznania administracyjnego.

3.5. Dobra wiara a uznanie administracyjne

Decyzje wydawane na podstawie uznania administracyjnego oznaczają pozostawienie przez ustawodawcę organowi wyboru pomiędzy równoważnymi rozstrzygnięciami. Jak podkreślono w orzecznictwie, organ zobowiązany jest – w sposób umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania – przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowania. Konieczne jest zatem wskazanie wyraźnych kryteriów decyzyjnych (dóbr chronionych przez prawo), w tym zwłaszcza znajdujących oparcie w wartościach konstytucyjnych, dopiero bowiem ich należyta identyfikacja i ustalenie ich hierarchii *ad casum* pozwala na instancyjną kontrolę rozstrzygnięcia mającego charakter uznaniowy, odwołującego się do ocen¹⁰⁴. Uznanie administracyjne nie wyraża się jednak w swobodzie

¹⁰³ Sygn. I FSK 703/18, CBOSA.

¹⁰⁴ Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1254/08, CBOSA. Szerzej T. Gizbert-Studnicki, *Konflikt dóbr i kolizja norm*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 1.

oceny w danym stanie faktycznym sprawy okoliczności odpowiadających użytemu pojęciu dobrej wiary, ale w możliwości negatywnego dla podatnika rozstrzygnięcia nawet przy jej ustaleniu¹⁰⁵. Istotą uznania jest to, że ustawodawca, wprowadzając do przepisu pojęcie nieostre, przerzuca na władzę wykonawczą konieczność wypełnienia hipotezy normy prawnej konkretną treścią¹⁰⁶. Instytucja uznania administracyjnego godziłaby w istotę państwa praworządnego, gdyby uprawniała organ do działania według „swego widzimisię”¹⁰⁷. Organ obowiązany jest także do wyważenia interesu społecznego z indywidualnym interesem strony, gdyż zobowiązuje go do tego art. 2 Konstytucji RP w każdym przypadku, w którym w sprawie ma zastosowanie norma prawna uzależniająca załatwienie sprawy od tzw. uznania administracyjnego¹⁰⁸.

Tym samym nawet wówczas, gdy ponad wszelką wątpliwość ustalona zostanie dobra wiara podatnika, organ może odmówić odstąpienia od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Użyte w przepisie art. 58a o.p. określenie „może” oznacza, iż to organ samodzielnie dokonuje wyboru alternatywnego rozwiązania, co jednak nie świadczy o tym, że dysponuje w tym zakresie zupełną dowolnością. Ustalenie przez organ podatkowy istnienia przesłanki „dobrej wiary” wiąże się z koniecznością ważenia relacji na dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyznę tworzy zasada, jaką jest wypełnianie wobec państwa obowiązków podatkowych, tj. płaćcie podatków w pełnej wysokości, drugą wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej preferencji w postaci odstąpienia od ukarania podatnika – wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy w takim przypadku, podobnie jak w innych decyzjach uznaniowych, powinien ustalić i należycie uzasadnić w decyzji, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego: ukaranie podatnika – sprawcy deliktu podatkowego czy też odstąpienie od zastosowania sankcji administracyjnej. Jak wskazano w literaturze, ważenie interesu indywidualnego i publicznego na tle istotnych dla sprawy ustaleń faktycznych i przy wzięciu pod uwagę wartości konstytucyjnych stanowi zgodną z przepisami

¹⁰⁵ Por. wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. II FSK 426/10, LEX nr 1083134.

¹⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 18 maja 2005 r., sygn. FSK 2211/04, LEX nr 154626.

¹⁰⁷ E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz – teksty – wzory – formularze*, Warszawa 1970.

¹⁰⁸ Por. prawomocne wyroki WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2017 r., sygn. I SA/Gl 707/16; z dnia 14 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Gl 983/18, CBOSA.

prawnymi realizację upoważnienia do uznania¹⁰⁹. Sam fakt, że organ podatkowy, stwierdzając dobrą wiarę podatnika, nie odstąpi od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, nie przesądza, że doszło do przekroczenia granic uznania administracyjnego. Swoje stanowisko powinien jednak w sposób wyczerpujący uzasadnić.

Wskazana specyfika decyzji uznaniowych determinuje zarazem zakres sądowej kontroli decyzji uznaniowych, której podlega prawidłowość przeprowadzonego postępowania oraz formalne badanie decyzji, nie zaś zasadność samego rozstrzygnięcia. Kontrola ta dotyczy zarówno wykładni prawa materialnego, jak i właściwego przeprowadzenia postępowania dowodowego, uwzględniającego wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej reguły dowodzenia, kompletność materiału dowodowego oraz jego ocenę.

W utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że decyzje uznaniowe organów podatkowych podlegają ograniczonej kontroli sądu administracyjnego, nie jest on bowiem organem trzeciej instancji w postępowaniu administracyjnym i nie może poddawać ocenie, czy dokonany przez organ administracji państwowej wybór jest słuszny, a więc sąd nie jest uprawniony do badania merytorycznej zasadności (celowości) decyzji administracyjnej. Sąd administracyjny nie rozstrzyga o tym, czy pobór podatku powinien być zaniechany wskutek umorzenia zaległości podatkowej, ewentualnie czy rozłożyć zaległość podatkową na raty. Takie rozstrzygnięcie należy wyłącznie do organów administracyjnych. Natomiast w pełnym zakresie zaskarżona decyzja podlega badaniu co do jej zgodności z przepisami proceduralnymi¹¹⁰. Podobnie w orzeczeniu z dnia 7 lutego 2001 r. NSA stwierdził, iż sądowa kontrola legalności uznaniowych decyzji sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowych mają swoje uzasadnienie w zebranych w sprawie materiale dowodowym, a także czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, a wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne¹¹¹. Ograniczenie kontroli sądowej do badania zgodności decyzji z prawem, a nie z punktu widzenia słuszności i celowości, nie oznacza jednak, wbrew twierdzeniom zawartym w zaskarżonym wyroku,

¹⁰⁹ J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 181.

¹¹⁰ Zob. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 kwietnia 1998 r., sygn. I SA/Kr 1227/97, CBOSA.

¹¹¹ Zob. prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. I SA/Gd 1507/00, CBOSA.

że sąd bada jedynie, czy wydanie decyzji uznaniowej w zakresie umorzenia zaległości podatkowej poprzedzone zostało prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem dowodowym oraz wyjaśnieniem stanu faktycznego. Sąd administracyjny ma obowiązek zbadać i ocenić, czy organ administracji podatkowej prawidłowo zinterpretował pojęcie nieostre na tle stanu faktycznego w konkretnej sprawie¹¹². W przypadku decyzji uznaniowej organ podatkowy zobowiązany jest w sposób czytelny, umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania, przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowe. Oznacza to, że z samym uznaniem będziemy mieli do czynienia dopiero wówczas, gdy organ podatkowy ustali istnienie przesłanki dobrej wiary. Jeżeli jednak stwierdzi brak dobrej wiary podatnika, nie dojdzie do zastosowania przez ten organ uznania administracyjnego. Tym samym organ nie będzie dysponował wyborem, tylko decyzja będzie miała charakter związany – organ podatkowy zobowiązany będzie do wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Mając na uwadze powyższe rozważania, kluczowe w tym zakresie będą: praktyka korzystania przez organy z przyznanego im uprawnienia, a także stanowisko sądów administracyjnych w prowadzeniu dyskursu argumentacyjnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. „Spór podatkowy dotyczący unikania opodatkowania odbywa się w zasadzie, jak wynika z dotychczasowych rozważań, na gruncie ekonomicznym. Stanowi on gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego. Nacisk położony jest tu na rzeczywistość gospodarczą [...]”¹¹³. Wysoki stopień rozbieżności interesów stron stosunku podatkowo-prawnego powoduje, że na tle ekonomicznym prawo podatkowe stanowi dziedzinę o charakterze konfliktogennym¹¹⁴. Organ podatkowy dokonuje bowiem na płaszczyźnie ekonomicznej weryfikacji relacji podatnika z kontrahentami w osadzonej w konkretnym stanie faktycznym rzeczywistości gospodarczej.

¹¹² Wyrok NSA z dnia 18 maja 2005 r., sygn. FSK 2211/04, CBOSA.

¹¹³ M. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 161. Zob. też A. Franczak, *Kilka uwag o zastosowaniu ekonomicznej analizy w prawie podatkowym*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. Jan Głuchowski, Warszawa 2019, s. 129–137.

¹¹⁴ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Towarzystwo Naukowe Organizacja i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 151.

Niewątpliwie wprowadzenie do systemu prawa krajowego pojęcia dobrej wiary wraz jego ustawodawczą legitymizacją zmienia dotychczasową perspektywę postrzegania tego pojęcia w prawie podatkowym. Normatywne wsparcie koncepcji dobrej wiary w podatkach bezpośrednich, z uwagi na brak ich harmonizacji na poziomie unijnym w zakresie analogicznym do podatku od wartości dodanej, wydaje się nie tyle uzasadnione, ile konieczne.

Tak samo jak w podatku od wartości dodanej pojęcie dobrej wiary z art. 58a o.p. wymaga doprecyzowania w procesie stosowania prawa. W konsekwencji odkodowanie tego pojęcia następuje *ad casum* i zdeterminowane jest okolicznościami faktycznymi konkretnej sprawy podatkowej. Nie jest wszakże możliwe jego zrekonstruowanie *in abstracto*. Można także przyjąć, że dobra wiara na gruncie analizowanych regulacji Ordynacji podatkowej oznacza w istocie dochowanie przez podatnika należytej staranności w kontaktach z kontrahentami.

Osadzenie koncepcji dobrej wiary w kontekście przepisów antyabuzyjnych determinuje niewątpliwie przyjętą przez ustawodawcę krajowego formułę tej instytucji. Nie bez znaczenia pozostaje również odmienna konstrukcja podatków, do których odnosi się instytucja dobrej wiary. Nie oznacza to wszakże braku możliwości odwołania się do dotychczasowego dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości i sądów krajowych w zakresie dobrej wiary w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Przeciwnie, zasadna wydaje się teza, że w granicach wyznaczonych przez ustawodawcę definicją pojęcia dobrej wiary z art. 58a §§ 3, 4 i 5 o.p. i specyfiką regulacji unormowanej w art. 58a o.p. odwołanie się do tego orzecznictwa jest uzasadnione. Stanowisko jurysprudencji w przedmiocie dobrej wiary w podatku VAT, z uwagi na przywołane okoliczności, wymagać może modyfikacji bądź też nie znajdzie w ogóle zastosowania.

Takie podejście niewątpliwie pociąga za sobą właściwy dla neopozytywizmu prawniczego twórczy charakter stosowania prawa, zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. Prawo podatkowe jako prawo publiczne i ingerencyjne ze swej istoty, jak podnosi R. Mastalski¹¹⁵, „przynajmniej w swych założeniach” ma charakter zupełny i zamknięty, co charakteryzuje pozytywizm prawniczy.

¹¹⁵ M. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 166.

Analogicznie jak w podatku od towarów i usług dobra wiara z art. 58a § 3 o.p. może uwolnić podatnika od niekorzystnych dla niego konsekwencji, tj. odpowiedzialności z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego, jednakże tylko wówczas, gdy w drodze uznania administracyjnego organ podatkowy, ważąc interes indywidualny podatnika z interesem ogółu (interesem fiskalnym), temu pierwszemu przyzna pierwszeństwo. Tym samym przyjąć należy, że odpowiedzialność podatnika z art. 58a o.p. nie jest uzależniona od winy w rozumieniu działania w złej wierze, ale od dyskrecjonalnej władzy organów administracji podatkowej.

Normatywna konstrukcja dobrej wiary w podatkach bezpośrednich, podobnie jak orzecznicza koncepcja dobrej wiary w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, prowadzą do konstatacji o pewnej otwartości prawa podatkowego posługującego się pojęciami nieostryimi czy klauzulami generalnymi, co w obliczu zmian gospodarczych, skomplikowanych zjawisk gospodarczych i postępującej integracji z Unią Europejską wydaje się nie tylko uzasadnione, ale i konieczne. Pamiętać wszakże trzeba, że zarówno orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, jak i krajowych sądów administracyjnych zapadają w określonym stanie faktycznym, co również należy mieć na uwadze, odwołując się do wyrażonych w nich poglądów.

Przeprowadzone rozważania dają również podstawy do przyjęcia tezy, że koncepcja dobrej wiary w podatkach bezpośrednich nie znajduje zastosowania poza regulacją art. 58a o.p. Brak bowiem podstaw prawnych do zastosowania koncepcji dobrej wiary w zakresie kosztów uzyskania przychodów, pustych faktur¹¹⁶, wykreślenia kontrahenta z rejestru na gruncie podatków dochodowych. Nie można jej bowiem wyprowadzić z judykatury Trybunału Sprawiedliwości w zakresie podatku od wartości dodanej, zharmonizowanego na poziomie unijnym poprzez system dyrektyw.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Komentarz do art. 58a o.p. i art. 58e o.p.*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie 11, Warszawa 2019.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 58a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wydanie 12, Warszawa 2018.

¹¹⁶ Tym bardziej że, jak już wcześniej wskazano, brak podstaw do rozważania dobrej wiary podatnika VAT w odniesieniu do „pustych faktur”, tj. faktur niestwierdzających żadnej realnej czynności gospodarczej.

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wydanie 16, Warszawa 2022.
- Bieniek B., *Przesłanki wyłączenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, cz. 2, „Europejski Przegląd Sądowy” 2022, nr 4.
- Brzeziński B., *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.01>
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Towarzystwo Naukowe Organizacja i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- Bulejak R., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Polsce*, red. I. Ożóg, J. Rudowski, Warszawa 2021.
- Cieśla M., *Dobra wiara i należyta staranność w „karuzeli podatkowej”*, [w:] *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system prawny*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014.
- Ćwik-Bury A., *Dobra wiara i należyta staranność z perspektywy instytucjonalnej – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a praktyka wymiaru sprawiedliwości*, „Doradca Podatkowy” 2017, nr 3.
- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność podatku VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020.
- Dobra wiara podatnika VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Biuro Orzecznictwa NSA, grudzień 2014 r., niepublikowane.
- Dominik-Ogińska D., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7.
- Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3.
- Franczak A., *Kilka uwag o zastosowaniu ekonomicznej analizy w prawie podatkowym*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. Jan Głuchowski, Warszawa 2019.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Gizbert-Studnicki T., *Konflikt dóbr i kolizja norm*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 1.
- Gizicki M., Pachecka J., *Sankcje grożące za unikanie opodatkowania*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020.
- Grzybowski P., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2020.
- Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz – teksty – wzory – formularze*, Warszawa 1970.
- Kandut K., *Sankcje w podatku od towarów i usług – zarys problemu*, [w:] *Sądownictwo administracyjne w umacnianiu państwa prawa. Księga z okazji 100-lecia sądownictwa administracyjnego w województwie śląskim*, red. A. Matan, A. Nita, Warszawa 2020.
- Kołoduński M., *Zasada dobrej wiary w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2017.
- Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2020, t. CXX/I, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>

- Kudła J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” 2017, nr 1/(2), <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2017.1.2>
- Lasiński-Sulecki K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 roku, I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3.
- Lasiński-Sulecki K., *Pojęcie „należytej staranności” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6.
- Lasiński-Sulecki K., *Pojęcie należyta staranność na gruncie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6(75).
- Leszczynski L., Maroń G., *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia” 2013, vol. LX, no. 2.
- Liszewski G., *Komentarz do art. 58a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Eteł, Warszawa 2022.
- Łabuzińska A., *Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Maliński M., Ślisz W., *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Marusik J., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019.
- Mastalski M., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, b.d., <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 11.08.2022).
- Michalak M., *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, nr 2, <https://doi.org/10.12775/SIT.2016.021>
- Należyta staranność w orzecznictwie polskich sądów i w świetle wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE. Wybrane zagadnienia na tle polskiej praktyki podatkowej*, b.d., https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2012/ku/prezentacje/prezentacjaspcg.pdf (dostęp: 11.08.2022).
- Niezgódka-Medek M., *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Nita A., *Kontrowersje wokół dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, [w:] *Podatek od towarów i usług. Studia*, red. B. Brzeziński, Rzeszów 2003.
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.
- Popławski M., *Dział I. Przepisy ogólne*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Eteł, Warszawa 2022.
- Scheuring K., *Ochrona praw jednostki w postępowaniach przed sądami unijnymi*, Warszawa 2007.

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Druk nr 2860. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, 2018, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 20.07.2022).

Sepiolo-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2.

Taborowski M., *Konsekwencje naruszenia prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Warszawa 2012.

Wicenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierania*, Warszawa 2008.

GOOD FAITH IN TAX LAW. CONSIDERATIONS UNDER ARTICLE 58A OF THE TAX ORDINANCE

Abstract. The article addresses the issue of good faith in the aspect of the regulation of Article 58a of the Tax Ordinance, introducing additional tax liabilities related to anti-abusive provisions – a clause against tax avoidance. The author, making a normative analysis of the institution of good faith under Article 58a of the Tax Ordinance, as a prerequisite for freeing the taxpayer from additional tax liability, considers the meaning of this concept and its relations in reference to the jurisprudence of the concept of good faith functioning in the common system of value added tax. She also points out that due to the indeterminacy of the term good faith, it is a flexible form of application of tax law, inherent in legal neopositivism.

Keywords: good faith, direction taxation, anti-abusive clausis