

Piotr Sekulski*
Dominika Zielińska**

ZACHOWANIE NALEŻYTEJ STARANNOŚĆ I DOBRA WIARA PODATNIKA W KONTEKŚCIE PRAWA DO OBNIŻENIA KWOTY PODATKU NALEŻNEGO O KWOTĘ PODATKU NALICZONEGO

1. WSTĘP

Zgodnie z wyrokiem TSUE z 21 czerwca 2012 r.¹ należy stwierdzić, iż podstawową zasadą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: VAT) jest prawo podatnika do odliczenia od VAT, który jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego czy też VAT już zapłaconego przez tego podatnika. W ostatnich latach mechanizm działania i zwrotu podatku VAT stał się jednak dogodnym polem do nadużyć dla wielu nieuczciwych podatników. Szacuje się, iż tylko w ubiegłym roku luka VAT (wartość uszczuplenia budżetu w wyniku oszustw podatkowych) wyniosła w polskim

* Autor jest doktorantem na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

** Autorka jest doktorantką na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

¹ Wyrok TSUE z dnia 21.06.2012 w sprawach połączonych Mahagében Kft oraz Péter Dávid, o sygn. akt C-80/11 oraz C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373.

budżecie ok. 45 mld zł (co stanowi ok. 2,5 % PKB)². W związku z istniejącym procederem oszustw podatkowych, m.in. wyłudzeń VAT na poziomie wspólnotowym i krajowym, wprowadzono szereg restrykcji zmierzających do ograniczenia skali tego zjawiska. Niemniej jednak w tak delikatnej materii wprowadzenie niektórych regulacji prawnych mogłoby wpłynąć negatywnie na pewność obrotu gospodarczego. Dlatego też pozostawiono kilka pojęć w formie klauzul generalnych, których interpretacją zajęły się organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Właśnie pojęcia „dobrej wiary” i „zachowania należytej staranności” są takimi pojęciami.

Zagadnienie istnienia dobrej wiary podatnika oraz dochowania przez niego należytej staranności w kontekście prawa do odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego, jako zagadnienie wyjątkowo zawile, a jednocześnie o niebagatelnym znaczeniu dla obrotu gospodarczego, było często przedmiotem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej³ (dalej: TSUE) oraz krajowych sądów administracyjnych: Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (dalej: WSA) i Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA).

W niniejszym artykule autorzy pragną wskazać, jak na podstawie orzeczeń krajowych sądów administracyjnych z ostatnich lat kształtowała się linia orzecznicza określająca pojęcia „należytej staranności” oraz dochowania „dobrej wiary”⁴ w kontekście prawa podatnika do odliczenia VAT. Orzeczenia te wskazują sytuacje, w których należy uznać, iż działający w dobrej wierze podatnik dochował należytej staranności w doborze kontrahenta i tym samym kiedy przysługuje mu prawo do odliczenia VAT

² Dane szacunkowe, prezentowane w raporcie PwC, *Luka podatkowa VAT w Polsce w 2016 r. będzie mniejsza*, strona internetowa: <http://www.pwc.pl/pl/media/2016/2016-11-23-luka-vat-2016.html>, dostęp na dzień 18.04.2017.

³ Przed wejściem w życie Traktatu Lizbońskiego z 2009 r., instytucja ta nosiła nazwę Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej: ETS).

⁴ Zagadnienie to było wcześniej omawiane w literaturze zob. m.in. M. Kalinowski, *Orzecznictwo Sądów administracyjnych dotyczące oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w związku z obrotem złomem metali* [w:] red. B. Brzeziński, *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 350–365; Namysłowski R. (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Komentarz*, Warszawa 2014; M. Militz, *Dobra wiara w vat - stosowanie reguł wskazanych przez trybunał sprawiedliwości w krajowej praktyce* [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, LEX/el. 2015; M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych*, *Studia Iuridica Toruniensia* tom XIX, 2016.

naliczonego z faktur otrzymanych, pomimo iż transakcja była elementem oszustwa podatkowego⁵. Na podstawie tych orzeczeń możliwe jest określenie, w jaki sposób powinien zachować się uczciwy podatnik, aby zachować prawo do odliczenia i nie być poświadczonym o udział w takim oszustwie⁶.

2. PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO

Ustawodawca polski określił negatywy katalog faktur i pozostałych dokumentów, które nie mogą stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷ (dalej: u.p.t.u.) – *nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący*. Ponadto zgodnie z pkt. 4 lit. a–c tego samego artykułu u.p.t.u. *nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy: wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne: a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności, b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością, c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego⁸ – w części dotyczącej tych czynności*. Wskazane powyżej przepisy są warunkiem *sine qua non* uznania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktury VAT dokumentującej konkretną transakcję. Mając to na uwadze należy stwierdzić, iż aby podatnikowi przysługiwało wskaza-

⁵ Bądź wyłudzenie VAT miało miejsce na wcześniejszym etapie łańcucha kilku transakcji, a transakcja z udziałem podatnika jest częścią składową tzw. „karuzeli podatkowej”, o czym podatnik nie wiedział lub nie mógł się dowiedzieć.

⁶ Ciekawe opracowanie dotyczące mechanizmów, struktury i ewolucji w ostatnich latach przestępstw podatkowych w VAT przedstawia M. Kalinowski, *op. cit.* [w:] red. B. Brzeziński, *Wykładnia ...*, s. 350–365

⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.

⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 459 (dalej: Kodeks cywilny).

ne powyżej prawo: transakcja musi zostać przeprowadzona z istniejącym podmiotem, czynność, którą wskazuje dana faktura VAT musi zostać faktycznie dokonana⁹, kwoty wskazane na fakturze VAT muszą być zgodne z rzeczywistością, a czynność dokumentowana na fakturze nie może być ani niezgodna z prawem, ani pozorna¹⁰. Należy również zaznaczyć, iż odliczenie VAT naliczonego z tzw. „pustych faktur”¹¹ jest niedopuszczalne.

Co jednak z sytuacją, gdy wszystkie te warunki zostały spełnione, a transakcja mimo to była elementem oszustwa podatkowego? Czy jeżeli uczciwy podatnik zawarł transakcje w dobrej wierze z nieuczciwym kontrahentem, będąc przekonany o uczestnictwie w uczciwej wymianie gospodarczej, również powinien być pozbawiony prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego? Na te pytania, wskazując wszystkie niezbędne do odliczenia podatku naliczonego elementy, odpowiedział w wyroku z dnia 28.04.2016 NSA¹² wskazując, iż „(...) dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku niezbędnym jest aby spełnione zostały warunki: materialny, czyli dostawa towaru lub wykonania usługi oraz formalny, czyli dysponowanie fakturą spełniającą warunki formalne do odliczenia VAT, a przy ich spełnieniu, pozbawienie podatnika prawa do odliczenia może mieć miejsce, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa (usługa) została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar (usługę), uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej. Tylko zatem w takich okolicznościach należy badać należyłą staranność podatnika (tzw. dobrą wiarę)”¹³.

Należy zatem stwierdzić, iż w przypadku, gdy wskazane w przywołanym orzeczeniu warunki formalny i materialny zostały spełnione,

⁹ Odliczenie VAT pomimo niedokonania czynności przemawia za faktem, iż podatnik świadomie uczestniczył w oszustwie podatkowym, zob. m.in. wyrok NSA z dnia 27.10.2016, sygn. akt I FSK 435/15, LEX/el. nr 2167744.

¹⁰ Przesłanki te zostały oczywiście również wskazane w prawie wspólnotowym m.in. w art. 167 w związku z art. 63, art. 168, art. 223 czy art. 178 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE. L. z 2006 r. nr 347, str. 1 z późn. zm.

¹¹ Faktury VAT nieodzwoiercedlające stanu faktycznego przeprowadzonej transakcji.

¹² Wyrok NSA z dnia 28.04.2016, o sygn. akt I FSK 1019/14, LEX/el. nr 2063732 oraz przywołane tam orzecznictwo TSUE.

¹³ Podobnie wyrok NSA z dnia 14.04.2016, sygn. akt I FSK 1663/14, LEX/el. nr 2063821 oraz wspomniany powyżej wyrok NSA z dnia 27.10.2016, sygn. akt I FSK 435/15 i przywołane w tych wyrokach orzeczenia TSUE.

a podatnik wiedział lub mógł się dowiedzieć, że uczestniczy w transakcji wiążącej się z oszustwem VAT, to organ podatkowy powinien pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku z takiej faktury VAT. Znajduje to poparcie również w stanowisku NSA przedstawionym w wyroku z dnia 10.03.2016, zgodnie z którym pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku VAT możliwe jest, „jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem”¹⁴. Nie jest aktualnie kwestionowana legalność instytucji odmowy prawa do odliczenia VAT samej w sobie.

Dla zakwestionowania prawa podatnika do odliczenia VAT nie jest wymagane wykazanie przez organy podatkowe tego, iż podatnik miał świadomość uczestnictwa w oszustwie podatkowym, wystarczy jedynie że organ wskaże, że podatnik, na podstawie okoliczności transakcji, mógł lub powinien był przewidywać, iż uczestniczy w tego rodzaju transakcjach¹⁵. Jak zostało wcześniej wspomniane, NSA w wyroku z dnia 28.04.2016 zwracał uwagę na konieczność badania w takich sytuacjach przez organy podatkowe faktu, czy podatnik działający w „dobrej wierze” dochował „nałożonej staranności” wymaganej przy wyborze kontrahenta¹⁶. Pomimo częstego wykorzystywania tych pojęć, w prawie podatkowym próżno szukać ich legalnych definicji.

Przedstawiciele nauki prawa podatkowego wielokrotnie próbowali zdefiniować pojęcie „dobrej wiary”¹⁷. Najogólniej rzecz ujmując takim terminem jest określony pewien stan psychiczny osoby, która działa w przekonaniu, zgodnie ze swoją wiedzą, o istnieniu danego stosunku prawnego lub określonego prawa podmiotowego. W kontekście prawa podatkowego trafnie istotę dobrej wiary określiła M. Militz, twierdząc, iż „Przez dobrą (złą) wiarę można więc rozumieć określony stan wiedzy (świadomości) podatnika w chwili dokonania przez niego transakcji. Jeśli więc podatnik podejmuje działania zapobiegawcze rozsądnie wymagane (czyli takie, których

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 10.03.2016, sygn. akt I FSK 1363/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA).

¹⁵ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 1.07.2016, sygn. akt I FSK 64/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11.03.2016, sygn. akt I FSK 1616/14, CBOSA.

¹⁶ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 25.10.2016, sygn. akt. I FSK 298/15, LEX/el. nr 2167717.

¹⁷ Zob. m.in. D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 7/2013 oraz 9/2013; czy też K. Doliwa, *Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego*, MP nr 6/2008.

można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać), jeśli postępuje zgodnie ze standardami działania i zachowuje należytą staranność – to ma prawo domniemywać, że transakcje, w których uczestniczy, są legalne”¹⁸.

Z pojęciem dobrej wiary w sprawach podatkowych mamy do czynienia zasadniczo jedynie w podatku od towarów i usług. Wyjaśnienia tego pojęcia wielokrotnie podejmowały się sądy administracyjne, w tym miejscu należałoby przytoczyć wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 marca 2016 roku¹⁹, w którym stwierdzono, iż „(...) dobra lub zła wiara beneficjenta płatności wiąże się ze sferą faktów i ich oceną. Dla oceny dobrej lub złej wiary istotna jest świadomość beneficjenta. Generalnie przyjmuje się, że dobra wiara polega na usprawiedliwionym w danych okolicznościach przekonaniu, że podmiotowi przysługuje prawo czyli, że działał zgodnie z prawem. Może to być więc błędne, ale w danych okolicznościach usprawiedliwione przekonanie, że działa zgodnie z prawem”. Należy uznać, iż tak postrzegana dobra wiara powinna być oparta zawsze na obiektywnych przesłankach, które wywodzą się ze stosunku prawnego i są oparte na konkretnym stanie faktycznym. Dalej WSA wskazuje, iż „w dobrej wierze jest ten, kto powołuje się na pewne prawo lub stosunek prawny, mniemając, że to istnieje, choćby mniemanie to było błędne, jeżeli tylko błędność mniemania należy w danych okolicznościach uznać za usprawiedliwioną”²⁰.

Również i legalnej definicji „należytej staranności” próżno szukać w prawie podatkowym. W polskim prawie najczęściej w kontekście takiej definicji wymienia się art. 355 § 1 i 2 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym „§ 1. Dłużnik obowiązany jest do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju (należyta staranność). § 2. Należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru tej działalności”. Należy zatem zauważyć, iż należyta staranność jest pewnym modelowym przykładem działań osoby w obrocie gospodarczym. Istotę należytej staranności trafnie ujął NSA w wyroku z dnia 5.05.2016²¹, twierdząc iż „(...) Tylko bowiem gdy podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje w których

¹⁸ M. Militz, *op. cit.* [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo...*; autorka powołuje się również na przywołaną wcześniej publikację D. Dominik-Ogińskiej, *op. cit.*

¹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31.03.2016, sygn. akt I SA/Gd 1453/15, CBOSA oraz przywołany tam wyrok NSA z dnia 18.01.2012, sygn. akt II GSK 1209/11, LEX/el. nr 1137853.

²⁰ *Ibid.*

²¹ Wyrok NSA z dnia 5.05.2016, sygn. akt I FSK 2005/14, CBOSA.

*uczestniczy nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT (...)*²². Dobra wiara jest więc pewnym stanem psychicznym osoby dokonującej danej czynności, a należyta staranność jest zbiorem działań, które powinny zostać dokonane przez taką osobę w konkretnej sytuacji w obrocie gospodarczym. Tylko podatnik będący w dobrej wierze i który zachował należyta staranność ma prawo do odliczenia podatku z faktury VAT z transakcji, która była elementem oszustwa podatkowego. Instytucje te zatem pełnią funkcję ochronną w prawie podatkowym – dzięki nim uczciwi uczestnicy obrotu gospodarczego mogą bronić się od skutków nieświadomego uczestnictwa w procederze oszustw podatkowych.

Brak legalnej definicji obu tych można więc śmiało uznać za rozwiązanie pozytywne, ponieważ to organy podatkowe (a właściwie sądy administracyjne) mogą stosować te instytucje w konkretnych sytuacjach, dostosowując ich zakres do okoliczności danego stanu faktycznego. Możemy jednak zakładać, że organy czy sądy inną miarą będą mierzyły dochowanie należytej staranności przez przedsiębiorcę-osobę fizyczną dokonującego drobnej transakcji online, a inną przez spółkę z wielomilionowym kapitałem zakładowym przy dokonywaniu transakcji o znacznej wartości.

W tym miejscu należy się zastanowić, jak w ostatnich latach kształtowała się linia orzecznicza sądów administracyjnych rozpatrujących tego typu sprawy. Dla uzyskania pełnego obrazu omawianego zagadnienia niezbędne będzie również przywołanie najważniejszych orzeczeń TSUE.

3. DOBRA WIARA I NALEŻYTA STARANNOŚĆ W ORZECZNICTWIE

Jednym z pierwszych istotnych orzeczeń dotyczących omawianych zagadnień był wyrok ETS z dnia 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach Optigen, Fulcrum Electronics, Bond House Systems²³, w którym Trybunał

²² Przywołany tam wyrok NSA z dnia 3.06.2015, sygn. akt I FSK 517/14, CBOSA. W tym z kolei wyroku NSA powołuje się na ustalenia dokonane przez ETS w wyroku z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel przeciwko Belgii, oraz Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446. Podobnie w orzecznictwie z ostatnich lat – wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3.03.2016, sygn. akt I SA/Rz 17/16, CBOSA.

²³ Wyrok Trybunału z 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach Optigen, Fulcrum Electronics, Bond House Systems, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16.

wyraźnie stwierdził, iż podatnik nie może być pozbawiony prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej tylko na podstawie tego, że transakcja wcześniejsza lub późniejsza, dotycząca tego samego towaru w łańcuchu dostaw, miała charakter oszukańczy i podatek należny z tego tytułu nie został wpłacony do budżetu państwa. W takiej sytuacji organy podatkowe powinny badać, czy podatnik wiedział lub mógł się dowiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym²⁴. Kwestia ustalenia istnienia dobrej wiary i należytej staranności w doborze kontrahenta nabrała jeszcze bardziej istotnego znaczenia po wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach Mahagében i Péter Dávid²⁵. W orzeczeniu tym TSUE stwierdził, iż organy krajowe nie mogą kwestionować prawa do odliczenia podatku naliczonego jeżeli „podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa”. Można więc stwierdzić, iż badania istnienia dobrej wiary i kwestii dochowania należytej staranności przy doborze kontrahenta należy dokonać tylko w przypadku, gdy podatnik może podejrzewać, iż wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości czy naruszenia prawa.

Trafnie istotę odmowy prawa do odliczenia określił NSA w wyroku z dnia 27.02.2013²⁶, twierdząc, iż kwestionowanie prawa do odliczenia podatku jest sytuacją wyjątkową, co zobowiązuje organ podatkowy do wykazania „(...) istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu (...)”. Dalej NSA twierdzi, iż „jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (...)”²⁷. Omawiane wyroki potwierdzają również, iż to na organie podatkowym spoczywa w takich sprawach ciężar wykazania obiektywnych przesłanek określających, czy podatnik wiedział

²⁴ Podobnie również wskazany wcześniej TSUE w wyroku z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel przeciwko Belgii, oraz Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL, *op. cit.*

²⁵ *Op. cit.*

²⁶ Wyrok NSA z dnia 27.02.2013, o sygn. akt I FSK 595/12, CBOSA.

²⁷ Wyrok parafrazuje ważniejsze tezy z omawianego powyżej wyroku TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach Mahagében i Péter Dávid, *op. cit.* (m.in. tezę 49 i tezę 60).

lub mógł wiedzieć o tym, że transakcja z której wywodzi prawo do odliczenia związana była z oszustwem podatkowym. Zwrócił na to uwagę również NSA w wyroku z dnia 07.04.2016²⁸, twierdząc iż „(...) *Obowiązek wykazania, że podatnik nie działał „w dobrej wierze” (a więc wiedział lub powinien wiedzieć, że działania kontrahenta miały charakter oszukańczy) spoczywa, co do zasady, na właściwych organach podatkowych, a ocena istnienia dobrej wiary podatnika musi zostać dokonana na podstawie obiektywnych przesłanek związanych z konkretną czynnością opodatkowaną, i nie może wiązać się z nakładaniem na podatnika obowiązków sprawdzających, które nie są jego zadaniem (...)*”. Badające istnienie wskazanych powyżej przesłanek organy powinny analizować każdy przykład z osobna²⁹, wykazując się przy tym wymaganą starannością³⁰.

W ostatnich latach krajowe sądy administracyjne wydały szereg orzeczeń, w sposób kazuistyczny określających przypadki, w których podatnik będący w dobrej wierze, który dochował należytej staranności przy doborze kontrahenta, ma prawo do odliczenia podatku VAT, a w których takie prawo mu nie przysługuje. Większość tych orzeczeń dotyczyła tzw. branż wrażliwych³¹, przy transakcjach takich jak obrót stalą czy paliwami, które są najbardziej narażone na przestępstwa w tym zakresie. W ciągu ostatnich lat NSA wskazywał na kilka ważnych czynników, mogących świadczyć o tym, iż podatnik nie działał w dobrej wierze i nie dochował należytej staranności przy doborze kontrahenta, działając w sprzeczności z normalnymi praktykami w obrocie gospodarczym.

Jednym z takich czynników jest dokonywanie płatności gotówką, bez przyjmowania jakiegokolwiek potwierdzenia dokonanej wpłaty³².

²⁸ Wyrok NSA z dnia 7.04.2016, sygn. akt I FSK 1536/14, LEX/el. nr 1936208.

²⁹ Dobrą wiarę i należyłą staranność należy zawsze badać w odniesieniu do okoliczności konkretnego przypadku, zob. m.in. wyrok NSA z dnia 18.01.2012, sygn. akt II GSK 1209/11, LEX/el. nr 1137853.

³⁰ Zagadnienie to poruszane m.in. w wyroku NSA z dnia 26.06.2012, sygn. akt I FSK 1200/11, CBOSA.

³¹ Ministerstwo Finansów i Rozwoju wydało szereg listów ostrzegających przed zagrożeniem oszustwami w zakresie podatku VAT, które występują w wybranych branżach, zob. m.in. *List ostrzegawczy MF z dnia 9.05.2016*, portal internetowy Ministerstwa Finansów: http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/id/5646038, dostęp na dzień 25.03.2017. Listy te miały na celu m.in. nakłonienie przedsiębiorców do większej staranności przy wyborze kontrahenta.

³² Płatności gotówkowej dotyczyły m.in.: wyrok NSA z dnia 1.07.2016, sygn. akt I FSK 64/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 6.05.2016, sygn. akt I FSK 1728/14, CBOSA.

W normalnym obrocie gospodarczym przeważają oczywiście transakcje bezgotówkowe, a w przypadku gotówkowych uczciwi przedsiębiorcy wymagają potwierdzenia przepływu środków pieniężnych. Czynnikiem ten traci ostatnimi czasy na znaczeniu, w związku z wprowadzeniem w art. 22 ust. 1 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej³³ maksymalnego limitu płatności bezgotówkowych w kwocie 15 tys. zł.

Czułość podatnika wzmożyć powinna również cena – wyraźnie niższa od cen rynkowych³⁴. Jeżeli jednak podatek dokonuje zakupów po cenach dużo wyższych od cen rynkowych, to również należy przypuszczać, iż uczestniczy w oszustwie podatkowym³⁵. Bez wyraźnego uzasadnienia, ceny nie powinny odbiegać od normalnie przyjętych w obrocie cen³⁶.

Zwyczajowo przyjętą zasadą w obrocie gospodarczym jest zawieranie umów w formie pisemnej, chociaż umowy ustne są dopuszczalne, to stanowią one wyjątek i mogą przemawiać na niekorzyść podatników³⁷. O tym że, transakcja może być elementem wyłudzenia podatku może świadczyć zatem brak umowy między kontrahentami, brak dowodów zapłaty za nabyty towar czy brak dowodów zamówień konkretnych towarów³⁸. Istotna jest również kwestia wystawiania faktur - oczywiście podejrzanym jest np. wystawianie ich w nietypowych dla obrotu gospodarczego miejscach, jak np. plac manewrowy³⁹.

Jednym z ważniejszych czynników świadczących o dochowaniu należytej staranności jest sprawdzenie jakości dostarczonego towaru lub świadczonej usługi. Kupujący towar lub usługę przedsiębiorca powinien być zainteresowany tym, żeby świadczenie mu dostarczone było wykonane zgodnie z umową. W tym miejscu należałoby przytoczyć jedno z orzeczenie NSA z dnia 25 października 2016 r.⁴⁰, w którym stwierdzono, iż „(...) zasady doświadczenia życiowego pokazują, że nabywając duże ilości paliwa za setki tysięcy złotych po atrakcyjnej cenie, należałoby przynajmniej zbadać jego jakość, czego strona nie uczyniła”. Podobne orzeczenia wielokrotnie

³³ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1829 z późn. zm.

³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 8.09.2016, sygn. akt I FSK 596/15, LEX/el. nr 2142877.

³⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 5.11.2015, sygn. akt I FSK 1073/14, LEX/el. nr 1989462.

³⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 4.11.2015, sygn. akt I FSK 1063/14, CBOSA.

³⁷ Por. m.in. wyrok NSA z dnia 14.10.2015, sygn. akt I FSK 1052/14, CBOSA.

³⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 26.03.2013, sygn. akt I FSK 284/12, CBOSA.

³⁹ Zob. wyrok NSA dnia 10.04.2013, sygn. akt I FSK 1636/11, LEX/el. nr 1305874.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 25.10.2016, sygn. akt I FSK 279/15, CBOSA.

zapadały w branży paliwowej⁴¹. Na tej samej zasadzie przedsiębiorca powinien badać przebieg wykonywanych przez kontrahenta prac. Podatnik powinien zadbać o to, aby w przypadku wykonywania robót istniał chociażby harmonogram prac, protokół odbioru robót, aby nastąpiło przekazanie odpowiednich dokumentów i potwierdzenie dokonania zapłaty⁴². Taka sytuacja ma miejsce w normalnym obrocie gospodarczym, gdzie uczciwi przedsiębiorcy kontrolują jakość świadczonych usług.

W wielu orzeczeniach NSA wskazuje na konieczność dokładnego sprawdzenia swojego kontrahenta. Badając kontrahenta w pierwszej kolejności należy dokonać sprawdzenia jego podstawowych danych⁴³. W dobie powszechności Internetu nie powinno to nastroczać większych problemów. Ponadto jedną z czynności, które powinien wykonać podatnik w celu weryfikacji kontrahenta, jest sprawdzenie czy świadczenie danych usług lub sprzedaż towarów mieści się w jego zakresie działalności⁴⁴. Oczywiście czynność wykazaną na fakturze może wykonać podwykonawca, ale w takim przypadku należy go również odpowiednio zweryfikować. Podatnik powinien również sprawdzić, czy kontrahent jest zarejestrowany w urzędzie skarbowym i czy składa deklaracje podatkowe⁴⁵ (do tego służy m.in. procedura przewidziana w art. 96 ust. 13 u.p.t.u.⁴⁶). Dokonanie tych czynności w większości przypadków jest niezbędne do tego aby uznać, że podatnik wykazał się należyta starannością, ale co ciekawe nie jest do tego wystarczające. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 28 lipca 2016 r. *„(...) fakt posiadania NIP-u, Regon-u oraz bycia podatnikiem VAT nie świadczą o tym, że strona miała do czynienia z uczciwym kontrahentem. Także miejsce siedziby firmy nie ma decydującego znaczenia, skoro skarżąca prowadziła taki rodzaj działalności, który wręcz wymagał przemieszczania*

⁴¹ Zob. m.in.: wyrok NSA z dnia 19.10.2016, sygn. akt I FSK 299/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 2.06.2016, sygn. akt I FSK 1635/14, CBOSA.

⁴² Zob. wyrok NSA z dnia 5.04.2016, sygn. akt I FSK 1787/14, CBOSA.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 21.09.2016, sygn. akt I FSK 981/14, CBOSA.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 15.10.2015, sygn. akt I FSK 916/14, CBOSA.

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 12.01.2016, sygn. akt I FSK 1183/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 5.01.2017, sygn. akt I FSK 994/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 5.01.2017, sygn. akt I FSK 1015/15, CBOSA.

⁴⁶ Zgodnie z brzmieniem aktualnym na dzień 06.04.2018 *„Na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu wniosku.”*

się po województwie, czy też kraju(...)»⁴⁷. Niepodjęcie działań zmierzających do weryfikacji prawdziwości kontrahenta, szczególnie w branżach wrażliwych na oszustwa, jest kwalifikowane jako niedochowanie należytej staranności, co pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku⁴⁸.

Podatnicy powinni szczegółowo zbadać każdego nowego kontrahenta, z którym mają zamiar nawiązać współpracę⁴⁹. Niemniej jednak nawet stała współpraca z danym podmiotem nie zwalnia podatnika z obowiązku dochowania należytej staranności i z aktualizacji wcześniej sprawdzonych informacji czy dokumentów. Zwyczajowo przyjętym działaniem w obrocie gospodarczym przy nawiązaniu współpracy z nowym kontrahentem jest zawarcie umowy pisemnej⁵⁰, sprawdzenie wiarygodności firmy, omówienie warunków dostawy oraz ustalenie czy kontrahent posiada wymagane prawem pozwolenia na prowadzenie danej działalności. Przykładowo w obrocie paliwami elementem badania kontrahenta jest fakt posiadania przez niego odpowiednich koncesji⁵¹. Należyta staranność wymaga odpowiedniej weryfikacji tych dokumentów od podatnika. Fakt posiadania przez kontrahenta licencji, jeżeli podatnik jej nie weryfikował, nie może świadczyć o dochowaniu należytej staranności⁵². W udowodnieniu istnienia dobrej wiary istotne może być również wskazanie okoliczności, w jakich podatnik nawiązał współpracę z kontrahentem⁵³. Fakt, iż podatnik nie chce lub nie potrafi ich wskazać, świadczyć może o niezachowaniu przez niego należytej staranności.

Oprócz sprawdzenia wymaganych prawem dokumentów uprawniających do prowadzenia określonej działalności podatnicy powinni również zbadać miejsce prowadzenia działalności i miejsce zarejestrowania firmy przez kontrahentów⁵⁴. W ten sposób mogą oni sprawdzić, czy kontrahent rzeczywiście prowadzi daną działalność, czy też jest jedynie figurantem. Oczywiście należy wyważyć metody sprawdzania kontrahenta w stosunku do wielkości i rodzaju transakcji (czy podmiotów biorących w niej udział),

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 28.07.2016, sygn. akt I FSK 774/14, CBOSA.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 20.01.2017, sygn. akt I FSK 1004/15, CBOSA.

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 9.10.2015, sygn. akt I FSK 833/14, CBOSA.

⁵⁰ O czym była mowa już wcześniej. Podobnie m.in. wyrok NSA z dnia 24.11.2016, sygn. akt I FSK 1523/16, CBOSA oraz wyrok NSA z dnia 5.04.2016, sygn. akt I FSK 1787/14, LEX/el. nr 2035509.

⁵¹ Zob. wyrok NSA z dnia 2.06.2016, sygn. akt I FSK 1635/14, CBOSA.

⁵² Zob. wyrok NSA z dnia 22.11.2016, sygn. akt I FSK 2118/15, CBOSA.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 15.09.2016, sygn. akt I FSK 427/15, CBOSA.

⁵⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 15.01.2016, sygn. akt I FSK 1218/14, CBOSA.

przykładowo zamawiając drobną rzecz w sklepie internetowym podatkni-
-osoba fizyczna nie będzie zobowiązany do sprawdzenia kontrahenta ma-
jącego siedzibę na drugim końcu kraju.

Nie bez znaczenia przy ocenianiu zachowania należytej staranności są przynajmniej osobiste podatnika oraz jego sytuacja rodzinna. Podatnikowi, który sam dopuścił się oszustwa, nie przysługuje prawo do odliczenia VAT⁵⁵. W oczywisty sposób na niekorzyść podatnika świadczyć może jego wcześniejszy udział w przestępstwach podatkowych⁵⁶. Taki podatnik powinien być bardziej świadomy możliwości uczestnictwa w wyłudzeniu podatku. Istotnym z punktu widzenia dobrej wiary może być również fakt pozostawania w bliskich relacjach podatnika i kontrahenta, co stwierdził NSA w wyroku z 10 marca 2016 r.: „*Wobec tego, że przedmiotem dostawy miała być usługa, a wystawcą faktury był małżonek Skarżącej, to trudno przyjąć, że Skarżąca nie miała świadomości co do tego, że transakcja ta stanowi nadużycie*”⁵⁷.

Należy zauważyć, iż przy dłuższej współpracy między przedsiębiorcami logicznym wydaje się być fakt, iż właściciele firm się znają i kontaktują się z sobą. Zwrócił na to uwagę NSA w wyroku z dnia 19 listopada 2015⁵⁸ uznając, iż „*Trafnie sąd pierwszej instancji podkreślił, że w zaskarżonej decyzji szczegółowo wymieniono okoliczności wskazujące na świadomość podatnika. Świadczy o tym między innymi to, że pomimo prawie 2-letniej współpracy z firmą W. skarżący nie poznał jej właściciela i nigdy z nim nie rozmawiał, nie miał nawet numeru telefonu*”. Brak takiego kontaktu może być uznany za niedochowanie należytej staranności. Należałoby zatem stwierdzić, iż podatnik niedochowujący należytej staranności to taki, który nigdy nie był obecny w siedzibie swojego kontrahenta, nie widział i nie rozmawiał ze swoim kontrahentem oraz nie zna nikogo zatrudnionego w firmie swojego kontrahenta⁵⁹.

Co ważne, podatnik znający swojego kontrahenta powinien mieć świadomość, czy posiada on środki techniczne, pracowników i nakłady

⁵⁵ Chodzi tu także o podatnika, którego ze względu na stopień posiadanej przez niego wiedzy, należy uznać za osobę pomagającą kontrahentowi w oszustwie VAT, por. wskazany wcześniej wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axell Kittel przeciwko Belgii, oraz Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL., *op. cit.*

⁵⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 17.11.2015, sygn. akt I FSK 1177/14, CBOSA.

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 10.03.2016, sygn. akt I FSK 1363/14, CBOSA.

⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 19.11.2015, sygn. akt I FSK 1043/14, CBOSA.

⁵⁹ Wyrok NSA z dnia 27.03.2013, sygn. akt I FSK 595/12, CBOSA oraz wyrok NSA z dnia 26.03.2013, sygn. akt I FSK 284/12, CBOSA.

pozwalające mu na dokonanie czynności dokumentowanych za pomocą kwestionowanych faktur⁶⁰. W większości zatem przypadków badanie kontrahenta powinno również obejmować sprawdzenie posiadanego przez niego potencjału do wykonywania umówionych czynności.

Podatnicy, którzy są świadomi branży, mogą tworzyć listy nieuczciwych kontrahentów. Jednakże należy pamiętać, iż badanie kontrahenta nie polega wyłącznie na sprawdzeniu, czy znajduje się on na uprzednio utworzonej przez podatnika liście nieuczciwych podmiotów. Utworzenie takiej listy i korzystanie z niej nie zwalnia podatnika z obowiązku należytego sprawdzenia nowego kontrahenta⁶¹.

Dla organów podatkowych oraz sądów administracyjnych niezwykle istotnym jest badanie strony podmiotowej, czyli tego kto faktycznie wykonał usługę czy dostarczył towar⁶². Okoliczność, że podatnik ustala warunki dostaw z jednym podmiotem, który dokonuje dostaw, a następnie faktury są wystawiane przez inny podmiot, który jedynie firmuje daną działalność swoim nazwiskiem⁶³, może wskazywać na uczestnictwo w przestępstwie podatkowym⁶⁴. Istotny w tym kontekście wydaje się wyrok TSUE z 13 lutego 2014 r., który zapadł w sprawie Maks Pen EOOD⁶⁵, z którego można wywnioskować, iż nie ma przeciwwskazań do odliczenia VAT w przypadku faktur wystawionych przez dostawcę, jeżeli dostawa faktycznie została dokonana przez inny podmiot (oczywiście przy istnieniu dobrej wiary i dochowanie należytej staranności przez podatnika). Działający w dobrej wierze podatnik, powinien orientować się, kto wykonuje zleczone przez niego prace, a jeżeli tą osobą jest ktoś inny niż wystawiający fakturę, to czy legitymuje się odpowiednim upoważnieniem (co zostało wskazane wcześniej). Fakt, iż podatnik nie posiada żadnej wiedzy na temat wystawcy faktur oraz na temat osoby wykonującej faktycznie dane usługi, jest wystarczający do stwierdzenia braku należytej staranności kupieckiej⁶⁶. Działanie kontrahenta przez pełnomocnika, podwykonawcę czy chociażby innego dostawcę powinno zatem zawsze wymóc na podatniku dodatkowe skontrolowanie

⁶⁰ Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 18.10.2016, sygn. akt I FSK 169/15, CBOSA.

⁶¹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17.12.2015, sygn. akt III SA/Wa 629/15, CBOSA.

⁶² Zob. wyrok NSA z dnia 17.06.2016, sygn. akt I FSK 1961/14, CBOSA.

⁶³ Por. także wyrok NSA z dnia 3.06.2015, sygn. akt I FSK 192/14, CBOSA.

⁶⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 14.06.2016, sygn. akt I FSK 1928/14, CBOSA.

⁶⁵ Wyrok TSUE z dnia 13.02.2014, w sprawie Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i danyczno-osiguritelna praktika” Sofia, C-18/13, Dz.U. UE. C. z 2014 r. Nr 93, poz. 16.

⁶⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 19.02.2016, sygn. akt I FSK 1383/14, CBOSA.

umocowania do działania tych osób. Uzasadnione wątpliwości co do rzetelności kontrahenta należy mieć w przypadku, gdy do realizacji transakcji dochodzi drogą telefoniczną za pośrednictwem bliżej nieokreślonego pełnomocnika⁶⁷.

Orzeczenia sądów administracyjnych zapadały nierzadko na kanwie stanów faktycznych, których niemalże wszystkie elementy świadczą o uczestnictwie w oszustwie podatkowym. Podobny stan faktyczny był przedmiotem wyroku NSA z dnia 6 maja 2016 roku⁶⁸, w którym wskazane zostało, iż podatnik „(...) dokonywał jedynie gotówkowych płatności, bez pokwitowania, poza siedzibami firm uczestniczących w transakcji i bez świadków. Kontaktował się z rzekomym dostawcą jedynie w sposób telefoniczny i otrzymywał od niego faktury nie – razem z towarem, ale na osobistych spotkaniach z jego przedstawicielami, na które każdorazowo musiał jeździć do K. ze znaczną ilością gotówki. Również miejsca spotkań kontrahentów (parkingi przy marketach, podczas gdy w pobliżu znajdowała się siedziba firmy O.) mogły wzbudzić podejrzenia skarżącego co do charakteru spornych transakcji i co do tego, że na otrzymywanych fakturach widnieje podmiot, który faktycznie nie prowadzi działalności gospodarczej. Dodatkowo podatnik z dokumentacji dotyczącej spółki O., którą dysponował zawierając sporne transakcje lub która jest powszechnie dostępna (KRS), mógł odczytać, że spółka O. nie wykazywała, by przedmiotem jej działalności był obrót paliwami. Wszystkie te okoliczności wskazują, że skarżący miał bądź mógł mieć świadomość uczestniczenia w procederze mającym na celu oszustwo podatkowe (...)”. W tym orzeczeniu NSA wskazuje na zaniedbania podatnika w praktycznie każdym z badanych elementów.

Warto również przytoczyć fragment orzeczenia NSA z dnia 17 listopada 2016 r.⁶⁹, który stanowi iż podatnik „(...) nie upewnił się skąd pochodziło paliwo, mimo, że transakcje (...) nie miały charakteru jednorazowego (14 faktur), nie znał personaliów kierowcy, który dostarczał olej napędowy, nie pytał, ani nie sprawdził, czy dostawca legitymuje się ważną koncesją na obrót paliwami, płatności zawsze dokonywał gotówką (mimo, że łączna wartość wszystkich transakcji wynosiła ponad 88 000 złotych, w tym jedna transakcja na kwotę 14 786,40 złotych), nie badał jakości paliwa, mimo, że obowiązujące przepisy prawa zobowiązywały go do tego. Wreszcie w toku postępowania nie wylegitymował się nawet dokumentami

⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 22.11.2016, sygn. akt I FSK 2118/15, CBOSA.

⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 6.05.2016, sygn. akt I FSK 1728/14, CBOSA.

⁶⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 17.11.2016, sygn. akt I FSK 1329/16, CBOSA.

rejestracyjnym firmy E⁷⁰. Większość czynników ujętych w tym fragmencie została omówiona wcześniej, należy jednak zwrócić uwagę na fakt, który da się wydedukować z przytoczonego orzeczenia, iż jednorazowy, bądź incydentalny, charakter transakcji mógłby mieć wpływ na obniżenie wymogów co do zachowania należytej staranności w doborze kontrahenta. Zatem na korzyść podatnika, oczywiście przy zachowaniu odpowiednich środków ostrożności, może działać fakt, iż transakcja dana miała charakter wyłącznie incydentalny⁷⁰.

Wyroków negatywnych dla podatników było w ostatnich latach więcej niż pozytywnych. W przypadku tych ostatnich sądy administracyjne zwracają uwagę na popełnione przez organy podatkowe w postępowaniu dowodowym błędy, co może przyczynić się do pozytywnych dla podatników rozstrzygnięć.

Znane są przypadki, w których to organy podatkowe kwestionowały co do zasady transakcje w tzw. branżach wrażliwych, nie podając właściwie żadnych konkretnych przesłanek pozwalających na nieprzypisanie podatnikowi dobrej wiary czy należytej staranności przy doborze kontrahenta. W tej kwestii wypowiedział się NSA m.in. w wyroku z dnia 14 marca 2013 r.⁷¹, uznając iż: „W kwestii wykazania podatnikowi braku z jego strony należytej staranności kupieckiej, której zachowanie pozwoliłoby mu na ustrzeżenie się przed oszukańczą działalnością firmującego i podmiotu firmowanego, niewystarczające jest powoływanie się na powszechną wiedzę, że w branży obrotu złomem tego typu sytuacje często mają miejsce, (...) należy jednoznacznie wskazać, jakich to konkretnych czynności zaniedbał podatnik, których dokonanie i uwzględnienie pozwalałoby mu na stwierdzenie, że zakwestionowane faktury pochodzą od podmiotu jedynie firmującego obrót, a faktycznym dostawcą otrzymywanych towarów jest inny podmiot (firmowany)”. Zatem podobne twierdzenia organów podatkowych należy jednoznacznie uznać za niewystarczające do zakwestionowania prawa podatnika do odliczenia VAT. Na podobnych zasadach w wyroku z dnia 25 sierpnia 2016 roku NSA uznał, iż automatycznie o pozbawieniu prawa do odliczenia VAT nie przesądza nielegalne pochodzenie towaru będącego przedmiotem transakcji⁷². W wyroku z dnia 21 lipca 2016 r. NSA⁷³ stwierdził, iż „nie można zatem podzielić poglądu (...), że sam fakt niesprawdzenia autentyczności

⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 27.10.2015, sygn. akt I FSK 1153/14, CBOSA.

⁷¹ Zob. wyrok NSA z dnia 14.03.2013, sygn. akt I FSK 436/12, LEX nr 1339491.

⁷² Wyrok NSA z dnia 18.12.2013, sygn. akt I FSK 152/13, CBOSA.

⁷³ Zob. wyrok NSA z dnia 21.07.2016, sygn. akt I FSK 684/15, CBOSA.

dokumentów rejestracyjnych przedłożonych przez tego kontrahenta w kserokopiach (NIP, REGON, czy PESEL), świadczy o tym, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje mające stanowić podstawę prawa do odliczenia podatku naliczonego, wiązały się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktur”. W tej samej sprawie zostało stwierdzone, iż podatnik nie miał podstaw do podejrzenia działań bezprawnych ze strony kontrahenta, ponieważ kontrahent „(...) często przebywał na placu, na którym składowano złom będący przedmiotem dostaw”⁷⁴, dlatego podatnik miał prawo przypuszczać, iż kontrahent ma prawo do dysponowania wskazanym placem i prowadzi tam działalność.

Co interesujące, w wyroku z dnia 19 maja 2016 r. NSA⁷⁵ wskazał, iż to że transakcja była rozliczana w formie gotówkowej oraz to, że podatnik nie zweryfikował kontrahenta w trybie wskazanym w art. 96 ust. 13 u.p.t.u. nie stanowią wystarczającej podstawy do stwierdzenia, że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć o przestępczym charakterze danej czynności⁷⁶. Jest to ciekawy przykład nieściśłości wykładni przepisów dokonywanej przez NSA w kontekście omawianych zagadnień.

Przypomnieć należy w tym miejscu, iż to na organie podatkowym spoczywa ciężar wskazania na podstawie jakich okoliczności twierdzi, iż podatnik nie działał w dobrej wierze lub nie dochował należytej staranności. Orzeczenia pozytywne dla podatników są wciąż jednak w mniejszości w stosunku do orzeczeń negatywnych.

⁷⁴ Zob. przywołany wcześniej wyrok NSA z dnia 21.07.2016, sygn. akt I FSK 684/15, CBOSA.

⁷⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 19.05.2016, sygn. akt I FSK 1949/14, CBOSA.

⁷⁶ Odmienne NSA w wyroku z dnia 22.01.2016, sygn. akt I FSK 1340/14, CBOSA twierdząc iż „(...) na całkowitą aprobatę zasługuje stanowisko Sądu pierwszej instancji, że skarżąca nie dołożyła należytej staranności przy sprawdzaniu wiarygodności swego kontrahenta zwłaszcza, że na brak zachowania należytej staranności przy weryfikowaniu rzetelności kontrahenta wskazywało także nieskorzystanie przez skarżącą spółkę z instytucji przewidzianej w art. 96 ust. 13 ustawy o VAT, umożliwiającej podatnikom weryfikację kontrahentów, a także płatności gotówkowe”. Procedura wynikająca z art. 96 ust. 13 u.p.t.u. nie jest więc obowiązkiem podatnika, ale jest jednym z elementów dochowania należytej staranności, zob. m.in. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9.02.2016, sygn. akt I SA/Gd 1756/15, CBOSA.

4. PODSUMOWANIE

Zagadnienie pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT oraz badania istnienia po jego stronie dobrej wiary i dochowania należytej staranności jest niezwykle zawiłą kwestią, która odgrywa jednakże w praktyce obrotu gospodarczego niebagatelne znaczenie. Ze względu na bardzo kazuistyczny charakter tych regulacji i zawiłość objętych nimi stanów faktycznych, każdą ze spraw należy rozpatrywać indywidualnie i tylko na podstawie okoliczności danej sprawy należy interpretować pojęcia dobrej wiary i należytej staranności. W celu ukazania dominujących tendencji orzeczniczych w tym zakresie, w artykule zostało dokonane zwięzłe przedstawienie wybranych orzeczeń krajowych sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydanych w ostatnich latach. Co istotne, z mnogości orzeczeń da się niewątpliwie wskazać wiele wspólnych elementów.

Można wręcz pokusić się o stwierdzenie, że sądy przez lata wypracowały jednolitą linię orzeczniczą w zakresie dobrej wiary i dochowania należytej staranności podatników, która to całkiem skutecznie zastępuje lukę w definicjach normatywnych. Brak definicji omawianych pojęć w prawie podatkowym wydaje się wręcz celowym działaniem ustawodawcy, który niejako pragnie zapewnić organom i sądom administracyjnym luz decyzyjny. Rozwiązanie takie umożliwia organom i sądom administracyjnym dokonywanie konkretnych rozstrzygnięć z uwzględnieniem charakteru konkretnej sprawy. Zawiłość tego zagadnienia i związanych z nim stanów faktycznych z pewnością przyczyni się do wydawania w tym zakresie wciąż nowych orzeczeń, dlatego też niezbędna będzie stała aktualizacja opracowań dotyczących omawianego zagadnienia. Jako przykłady takich orzeczeń warto przytoczyć chociażby wyroki WSA we Wrocławiu: z dnia 9 listopada 2017 r.⁷⁷ oraz z dnia 21 czerwca 2017 r.⁷⁸ W tym miejscu należy również zaznaczyć, iż Ministerstwo Finansów planuje wydać w 2018 roku objaśnienia podatkowe dotyczące „*listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych*”⁷⁹, które będąc swoistym spisem dorobku orzecznictwa w tym

⁷⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9.11.2017, sygn. akt I SA/Wr 403/17, CBOSA.

⁷⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.06.2017, sygn. akt I SA/Wr 1341/16, CBOSA.

⁷⁹ Zob. m.in. informację zamieszczoną na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/id/6098195, dostęp na dzień 10.01.2018.

zakresie powinny posiadać walor ochronny dla podatników⁸⁰. Niemniej jednak, na dzień pisania niniejszej pracy jest to jedynie projekt.

Na koniec warto zwrócić uwagę na fragment wyroku z 14 stycznia 2016 r WSA w Kielcach⁸¹, zgodnie z którym „(...) wskazać należy, że należyta staranność nie jest pojęciem nieograniczonym. Jej granice wyznaczają ostrożność i rozsądek. Jeśli dążenie do uzyskania zbytu na towar i korzyści (zysku) przesłania niebezpieczeństwa związane z wyborem niesprawdzonego kontrahenta gospodarczego, późniejsze powoływanie się na brak świadomości musi być uznane za chybione”. Należy mieć więc na uwadze, iż badanie dochowania przez podatnika należytej staranności jest zawsze ograniczone pragmatyzmem gospodarczym oraz zdrowym rozsądkiem.

Chociaż w kwestii istnienia dobrej wiary oraz zachowania należytej staranności po stronie podatnika linia orzecznicza jest w znacznym stopniu ugruntowana, to zdarzają się wciąż sytuacje, w których organy podatkowe zdają się nie dostrzegać spoczywającego na nich ciężaru dowodowego, przerzucając go czasem na podatników. Przede wszystkim należy pamiętać, iż instytucje dobrej wiary i należytej staranności istnieją po to, aby zapewnić podatnikom stosowny poziom pewności w obrocie gospodarczym. Podatnik działający w dobrej wierze w obrocie gospodarczym, jeżeli podjął wszystkie możliwe działania, których w normalnej sytuacji należałoby od niego oczekiwać, nie może być pozbawiony prawa do odliczenia VAT.

SUMMARY

THE PRINCIPLES OF DUE DILIGENCE AND GOOD FAITH IN THE CONTEXT OF THE VAT PAYERS RIGHT TO REDUCE THE AMOUNT OF INPUT TAX BY THE AMOUNT OF OUTPUT TAX

The aim of the article is to present the principles of the due diligence and good faith of the VAT payer regarding his right to reduce the amount of input tax by the amount of output tax. The principles, though of great importance for the economy, have not been defined in Polish tax law. The authors have therefore presented the abundant and well-established jurisprudence of the Polish courts and the European Court of Justice on this matter.

⁸⁰ Zob. m.in. informacja podana przez Dyrektora Departamentu VAT w MF, na stronie internetowej Gazety Prawnej, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1099190,sliz-o-nalezYTEJ-starannosci.html>, dostęp na dzień 22.02.2018.

⁸¹ Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 14.01.2016, sygn. akt I SA/Ke 557/15, CBOSA.