

MAREK KOPYŚCIAŃSKI

ORCID: 0000-0003-0108-3824

Uniwersytet Wrocławski

Katedra Prawa Finansowego

PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG A DOCHOWANIE NALEŻYTEJ STARANNOŚCI PRZEZ PODATNIKA PRZY WERYFIKOWANIU KONTRAHENTÓW

Abstrakt: Podstawowym prawem wynikającym z dyrektywy Rady 2006/112/WE jest prawo do odliczenia podatku naliczonego, które to prawo może zostać — wyjątkowo tylko — ograniczone przez państwa członkowskie. Zarówno polskie, jak i unijne przepisy nie definiują pojęć „należyta staranność” oraz „dobra wiara”. Pojęcia te są tak zwanymi klauzulami generalnymi i zdefiniowane zostały na potrzeby prawa do odliczenia podatku VAT jedynie w orzecznictwie TSUE. Zapewniają one — przy dokonywaniu konkretnej oceny stanu faktycznego — tak zwany luz interpretacyjny, który pozwala uwzględnić kryteria pozaprawne mające znaczenie w funkcjonowaniu obrotu gospodarczego. Wydaje się, że nie jest możliwe precyzyjne i zarazem niebudzące kontrowersji w procesie stosowania prawa zdefiniowanie pojęć „należyta staranność” czy „dobra wiara”. Należy postulować rozumienie należytej staranności jako zwykłej kupieckiej, zwyczajowo przyjętej staranności, która związana jest z przekonaniem, że towar czy też usługa nie jest dokonana/wykonana przez osobę zamierzającą „obejść” przepisy prawa podatkowego. Podatnik powinien dochować minimum staranności i dobrej wiary przy sprawdzaniu kontrahenta, a nie za organy podatkowe poszukiwać nieuczciwych przedsiębiorców.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, podatek od towarów i usług, należyta staranność, kryteria należytej staranności, weryfikacja podatnika, podatek naliczony, podatek należny

Podstawowym prawem podatnika podatku od wartości dodanej wynikającym z dyrektywy Rady 2006/112/WE¹ jest prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Prawo to może — tylko wyjątkowo — być ograniczone przez państwa członkowskie, między innymi w celu zwalczania i zapobiegania

¹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L.2006.347.1 ze zm., dalej: dyrektywa Rady 2006/112/WE).

oszustwom². Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest integralną częścią mechanizmu podatku od wartości dodanej i podatku od towarów i usług, będąc w istocie ich elementem konstrukcyjnym, pomimo iż w literalnym brzmieniu przepisów mowa jest o prawie do odliczeń. Wyraża poza tym podstawową zasadę, to jest zasadę neutralności, na której opiera się wspólny system VAT, i co do zasady nie może być ograniczane³. Niemniej jednak nie ma wątpliwości, że zasada neutralności odnosić się musi jedynie do podatników prowadzących faktycznie działalność gospodarczą. Stosowanie przepisów odnoszących się do prawa do odliczenia stanowi przedmiot wielu kontrowersji, a także sporów z organami podatkowymi. Dotyczą one między innymi wątpliwości, czy ustawodawca traktuje prawo do odliczenia podatku naliczonego jako element konstrukcyjny podatku, czy też jako ulgę bądź przywilej — choć orzecznictwo TSUE raczej nie pozostawia wątpliwości co do istnienia takiego dylematu⁴.

Z uwagi na brak legalnych definicji pojęć „dobrej wiary” czy „należytęj staranności” w ustawie prawidłowe ich odczytanie staje się możliwe wyłącznie przez odniesienie do określonych zasad wyrażonych w przepisach prawa podatkowego z uwzględnieniem orzecznictwa TSUE⁵. W przeważającej mierze w wydawanych orzeczeniach TSUE przyjmuje, że to organ podatkowy, kwestionujący prawo do odliczenia, zobowiązany jest wykazać, że podatnik w konkretnych okolicznościach faktycznych powinien wiedzieć, że transakcja przez niego dokonana nie spełnia standardów handlowych. Podstawę dla tego twierdzenia powinny stanowić ustalone w obiektywny sposób przesłanki⁶. Kierunek linii orzeczniczej TSUE zo-

² Por. M. Militz, *Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8, s. 6. Por. także wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 roku w sprawach połączonych C-80/11 *Mahagében kft* i C-142/11 *Péter Dávid*, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=124187&doclang=PL> (dostęp: 1.06.2016).

³ Zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, np. wyrok TSUE z 8 stycznia 2002 roku, C-409/99, *Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark and Michael Stadler v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, EU:C:2002:2; wyrok TSUE z 26 maja 2005 roku, C-465/03, *Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz*, EU:C:2005:320.

⁴ Por. wyrok TSUE z 12 stycznia 2006 roku w sprawie C-354/03 *Optigen v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-483; wyrok TSUE z 21 lutego 2006 roku w sprawie C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-1609; wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 roku w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 *Mahageben, Peter David*.

⁵ TSUE rozważał zagadnienie dobrej wiary w następujących obszarach: prawo do obliczenia VAT, zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej towarów, zwolnienie z tytułu dostaw towarów wywożonych poza terytorium Unii Europejskiej, odpowiedzialność solidarna oraz korekta podatku wykazanego na fakturze. Por. D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7, s. 29.

⁶ Zob. wyrok TSUE z 29 lutego 1996 roku w sprawie C-110/94 *INZO*; wyrok TSUE z 29 marca 2012 roku w sprawie C-414/10 *Véleclair*; wyrok TSUE z 6 lipca 2006 roku w sprawie C-439/04 i C-440/04 *Kittel i Recolta*; wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 roku w połączonych sprawach C-80/11 i C-142/11 *Mahageben i David*; wyrok TSUE z 6 grudnia 2012 roku w sprawie C-285/11 *Bonik*.

stał wyznaczony w wyroku z dnia 12 stycznia 2006 roku w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03, C-484/03 *Optigen i in.* TSUE jasno określił w nim odmowę prawa do odliczenia podatku jako odstępstwo od zasady ogólnej. Założenie to wyklucza możliwość rozszerzającej interpretacji w tym zakresie. TSUE wskazał, że prawo do odliczenia nie może być ograniczane ze względu na fakt, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią dokonywane przez podatnika transakcje, wcześniejsza lub późniejsza czynność wypełnia znamiona oszustwa podatkowego, o ile podatnik nie wie i nie może wiedzieć o tej okoliczności. Warto zaznaczyć, że stan faktyczny rozpoznawanej przez TSUE sprawy obejmował przypadki „karuzeli podatkowej”, w którą zaangażowany był podmiot znikający w celu uniknięcia ciężącego na nim obowiązku zapłaty kwoty podatku. Oceny stanu faktycznego dokonanej przez TSUE nie zmienił fakt, że spółki uczestniczące w ciągu transakcji nie kontaktowały się z dokonującym oszustwa podmiotem. Tezy orzeczenia zostały powtórzone i rozwinięte w wyroku z dnia 6 lipca 2006 roku w sprawie C-439/04 i C-440/04 *Kittel i Recolta*. Podatnicy podejmujący wszelkie możliwe działania, których podjęcia można od nich w sposób uzasadniony oczekiwać, celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie są częścią oszustwa podatkowego, nie powinni utracić prawa do odliczenia podatku.

Duże znaczenie dla określenia wzorca zachowań spełniających przesłanki dochowania dobrej wiary i należytej staranności miał wyrok z dnia 21 czerwca 2012 roku w połączonych sprawach C-80/11 i C-142/11 *Mahageben i David*. TSUE wyraźnie wskazał zasady odnoszące się do obowiązku dowodzenia pomiędzy przedsiębiorcą i organy podatkowe. TSUE doprecyzował także wzorzec należytej staranności na gruncie orzeczeń wydanych w związku ze sporami toczącymi się między przedsiębiorcami a bułgarskim aparatem skarbowym⁷.

Niezależnie od zasygnalizowanych problemów w zakresie określania przesłanek dochowania należytej staranności dość oczywiste wydaje się stwierdzenie, że konstrukcja podatku od wartości dodanej, choć współcześnie uznawana za optymalną z fiskalnego punktu widzenia, może sprzyjać nadużyciom związanym z dążeniem do nieuprawnionego dokonywania odliczeń, a w konsekwencji — zmniejszania dochodów budżetowych. W procesie stosowania prawa nie można jednak dopuszczać do prób niezamierzonej choćby eliminacji prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Istotne jest zatem wyważenie pomiędzy interesem fiskalnym a utrzymaniem istoty podatku od wartości dodanej. Niezwykle jednak trudno wskazać jasne i zrozumiałe, a zarazem nieuznaniowe kryteria określania dochowania należytej staranności. Ponadto niezwykle istotne wydaje się określenie obowiązków ustawowo nałożonych na organy podatkowe w zakresie oceny prawidłowości procesu weryfikacji kontrahentów podatnika. Kluczowy jest dylemat, czy czynny podmiot opodatkowania, jakim jest organ podatkowy,

⁷ Por. wyroki TSUE: z 6 grudnia 2012 roku w sprawie C-285/11 *Bonik*; z 31 stycznia 2013 roku w sprawie C-642/11 *Stroy trans*; z 31 stycznia 2013 roku w sprawie C-643/11 *LVK* — 56.

powinien — w sposób niejako „bierny” — oceniać wypełnienie przez podatnika kryteriów oceny dochowania należytej staranności, czy też, biorąc pod uwagę podstawowe zasady postępowania podatkowego, powinien dokonywać wnikliwej analizy, podejmując zarazem „następczą weryfikację” kontrahentów podatnika. Nie sposób — w kontekście badania należytej staranności — zapomnieć o podstawowych zasadach postępowania podatkowego, które na organy podatkowe nakładają wiele obowiązków w ramach postępowania podatkowego, w tym newralgicznej jego części, to jest postępowania dowodowego.

Odnosząc się do powyższych uwag, należy w pierwszej kolejności wskazać zasadę prowadzenia postępowania podatkowego, w sposób budzący zaufanie wyrażoną w przepisie art. 121 Ordynacji podatkowej⁸. Zasada ta oznacza między innymi, że uchybienia organu prowadzącego postępowanie podatkowe nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji⁹. Wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy podatnikowi można zarzucić niedopełnienie jego obowiązków, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa¹⁰.

Kolejną zasadą, do której należy odnosić się w badaniach nad kryteriami oceny dochowania należytej staranności, jest zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym, wyrażona w przepisie art. 122 o.p. Z zasady tej wynika dla organu obowiązek wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa¹¹. W określonych podatkowych stanach faktycznych, w których ustawodawca uzna to za uzasadnione interesem podatnika, dowodzenie w pewnym stopniu może obarczać również stronę postępowania podatkowego¹².

Niewątpliwie za całkowicie sprzeczne z prawem do odliczenia podatku naliczonego należałoby uznać takie rozwiązania, na podstawie których ustawodawca całkowicie przerzuca obowiązek wykazania dochowania należytej staranności na

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800, dalej: o.p.).

⁹ Znaczenie tej zasady podkreślane było zresztą znacznie przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej. Por. wyrok NSA w Warszawie z 9 listopada 1987 roku, III SA 702/87, ONSA 1987, nr 2, poz. 79.

¹⁰ Por. wyrok NSA w Warszawie z 18 stycznia 1988 roku, III SA 964/87, OSP 1990, z. 5–6, poz. 251.

¹¹ Zasada ta jest istotna nie tylko dla postępowania podatkowego, ale szerzej — całego postępowania administracyjnego już od wielu lat. Por. np. W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 108.

¹² Nieco inaczej, wskazując także na interes publiczny jako uzasadniający nałożenie na podatnika obowiązek dowodzenia, A. Hanusz, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49–54.

samego podatnika. Można w takiej sytuacji mówić niejako o próbie konstruowania zasady domniemania niedochowania należytej staranności przez podatnika w weryfikacji kontrahenta. W praktyce, jak się wydaje, obszarem stwarzającym największe pole do powstawania kontrowersji w zakresie oceny zachowań podatnika dokonującego weryfikacji kontrahenta są wewnątrzspółnotowe transakcje. Wynika to oczywiście z zastosowania najniższej z możliwych stawek podatkowych, a mianowicie stawki zerowej. Jednym z kryteriów uznania sprzedaży objętej podatkiem od towarów i usług za wewnątrzspółnotową dostawę towarów jest dokonanie przemieszczenia towaru z kraju przez dostawcę do innego państwa członkowskiego.

Mając na względzie zasadę prawdy materialnej, organy podatkowe nie powinny w prowadzonych postępowaniach podatkowych stawiać generalnego wymogu badania rzetelności kontrahenta. Za celowe i znajdujące *de lege lata* uzasadnienie należałoby uznać podejmowanie przez organy podatkowe próby ewentualnego udowodnienia zaniechania podjęcia czynności wypełniającej obowiązek zachowania polegającego na dochowaniu należytej staranności¹³. Wydaje się, że uprawnione jest stwierdzenie, że obowiązek weryfikacji kontrahenta nie powinien obciążać podatnika w zakresie podmiotowym dalej idącym niż zbadanie rzetelności bezpośredniego kontrahenta¹⁴.

Mając na uwadze orzecznictwo TSUE, należy podkreślić, że weryfikacja kontrahenta powinna być w pewnym sensie rozdzielona pomiędzy podatnika a organ podatkowy. Podatnik w ramach interesu prywatnego, to jest aby wyeliminować ryzyko zasadnego zakwestionowania przez organ podatkowy transakcji handlowej z punktu widzenia prawa do odliczenia, powinien starannie dokonywać pewnych działań. Powinny one obejmować standardowe zachowania, jakie można i należy przypisać przedsiębiorcy dbającemu w sposób racjonalny o swój interes prywatny, takie jak na przykład sprawdzenie nabywcy w rejestrach przedsiębiorców, w systemie VIES, weryfikację treści listu przewozowego, przyjmowanie płatności w formie przelewu bankowego. Chodzi o takie czynności, których spełnienia organ podatkowy racjonalnie może oczekiwać. Z drugiej strony, zgodnie z zasadą proporcjonalności, w gestii organu podatkowego leży prowadzenie postępowań kontrolnych względem nabywcy pod kątem domniemanych nieprawidłowości w przeprowadzeniu wewnątrzspółnotowej dostawy towaru. Działanie organu podatkowego nie może być jednak ukierunkowane na uzależnienie skuteczności dochodzenia przez podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od wykonywania przez niego nieprzydanych mu prawem krajowym ani prawem unijnym obowiązków¹⁵.

¹³ Por. wyrok TSUE w sprawie C80/11 *Mahageben* oraz wyrok TSUE w sprawie C-141/11 *David*.

¹⁴ Por. wyrok TSUE w sprawie C-354/03 oraz wyrok TSUE w sprawie C-355/03, C-484/03 *Optigen*.

¹⁵ Por. wyrok TSUE w sprawie C-409/04 *Teleos*.

W tym kontekście warto wziąć pod uwagę stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazujące, że procedury oceny dochowania należytej staranności

należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, jedynie wówczas, gdy nie doszło do udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu¹⁶ [podkr. — M.K.].

Wymóg weryfikacji kontrahenta powinien odnosić się do sytuacji, w której uprzednio podatnik był w posiadaniu informacji rodzących co najmniej poważne wątpliwości co do rzetelności kontrahenta. Takie podejście do problematyki weryfikacji kontrahenta potwierdza także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w jednym z wyroków wskazał, iż:

Wprawdzie organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik badał, czy wystawca faktury dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty, niemniej podatnik, który posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary, aby upewnić się co do jego wiarygodności¹⁷.

Podatnik ma obowiązek zadośćuczynić wymogom weryfikacji, których można wymagać jedynie na podstawie racjonalnych przesłanek. W przypadku gdy przedsiębiorca podjął wszelkie racjonalne działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem w zakresie obrotu opodatkowanego podatkiem od towaru i usług, powinien on domniemywać legalności tych transakcji i tym samym nie powinno mu towarzyszyć ryzyko utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT¹⁸.

W procesie stosowania prawa podatkowego nierzadko można zaobserwować multiplikowanie różnego rodzaju obowiązków, których spełnienia w procesie weryfikacji kontrahenta wymagają od podatnika organy podatkowe. Działania te należy ocenić krytycznie nie tylko z uwagi na treść przepisów art. 121 i 122 o.p., lecz także ze względu na racjonalne wymogi obrotu gospodarczego. Zupełnie nieuzasadnione z tego punktu widzenia wydaje się na przykład żądanie od podatnika

¹⁶ Zob. wyrok NSA z 23 marca 2016 roku, sygn. akt I FSK 2033/14.

¹⁷ Zob. wyrok NSA z 14 grudnia 2016 roku, sygn. akt I FSK 381/15.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z 23 marca 2016 roku, sygn. akt I FSK 2033/14.

podjęcia wszystkich albo większości czynności zorientowanych na weryfikację kontrahenta, wyłączając oczywiście indywidualne sytuacje w kontekście oceny zgromadzonego materiału dowodowego. Do takich nadmiernych czynności można przykładowo zaliczyć sprawdzenie w odpowiednich portalach, to jest BIG, BIK, czy też gromadzenie wszelkiej korespondencji handlowej. Granicami podejmowanej weryfikacji kontrahenta powinna być też tajemnica przedsiębiorstwa czy zakaz dokonywania czynów nieuczciwej konkurencji. Wymogi dotyczące weryfikacji kontrahenta powinny także uwzględniać proporcjonalność w swym wymiarze czasowym i technicznym w stosunku do założonego celu, a ponadto powinny mieć wymiar praktyczny. Przykładowo dostawca powinien sprawdzać status prawny kontrahenta, jego sposób prowadzenia działalności gospodarczej, a także rzetelność wywiązywania się z postanowień łączącej ich umowy, czyli elementy charakterystyczne i trwałe profesjonalnego obrotu.

Czynności w zakresie oceny prawidłowości procesu weryfikacji kontrahentów dokonywane przez organ podatkowy nie mogą zatem prowadzić do tworzenia absurdalnych wymogów, to jest takich, które w obrocie gospodarczym nie byłyby przyjmowane nawet przez najbardziej rzetelnych przedsiębiorców. Byłoby to sprzeczne z treścią przepisu art. 122 o.p. i naruszałyby zasadę prawdy materialnej. Organy podatkowe obowiązane są podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, a nie wszelkie możliwe działania. Chodzi bowiem o takie działania, które doprowadzą do celu w postaci odtworzenia rzeczywistego obrazu czynności prawnych dokonywanych przez podatnika. Tylko to może doprowadzić do prawidłowego zastosowania normy materialnoprawnej. Jak słusznie podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny,

zwrócić należy uwagę, iż obowiązek udowodnienia wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy faktów spoczywa na organie podatkowym. Ta reguła postępowania podatkowego wynika z treści art. 122 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji organ podatkowy musi zabiegać o udowodnienie każdego faktu za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, by wydać stosowne orzeczenie¹⁹.

Obowiązek przeprowadzenia całego postępowania co do wszystkich istotnych okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być żadną miarą przerzucony na podatnika, jeżeli nie wynika to z konkretnych przepisów podatkowych²⁰. Rozwinięciem tej zasady są przepisy art. 187 o.p. wyrażające zasadę oficjalności. Z zasady tej wynika (dla organu) obowiązek wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych (a nie tylko wybranych) związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz (a nie domniemany) i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa. W orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciła się jednolita linia orzecznicza odnośnie do stosowania tej zasady we wszystkich postępowaniach prowa-

¹⁹ Wyrok NSA z 11 października 2005 roku, sygn. akt FSK 2326/04.

²⁰ Por. wyrok NSA z 20 marca 1997 roku, sygn. akt 1459/96.

dzonych przez organ podatkowy, niezależnie od ustawy podatkowej, która w danej sprawie ma zastosowanie. Można w tym miejscu przytoczyć przykładowo:

— organ, dokonując oceny materiału dowodowego, nie może pominąć jakiegokolwiek przeprowadzonego dowodu i jest zobowiązany uwzględnić żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu na okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te zostały stwierdzone innymi dowodami oraz ocenić na podstawie całości kształtu zgromadzonych dowodów, czy dana okoliczność została udowodniona²¹;

— zaniechanie przez organ podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania skutkującym wadliwością decyzji²²;

— obowiązek dowodzenia w postępowaniu podatkowym obciąża wyłącznie organy podatkowe, które nie mogą na adresata decyzji przenosić konieczności udowadniania jakichkolwiek okoliczności sprawy.

Organ nie może ograniczyć się do zakwestionowania wiarygodności dowodów, na które powołuje się strona, bo „wydają się” niewiarygodne, i do stwierdzenia, że nie wykazała ona, by rzeczywiście nastąpiły wskazane przez nią fakty²³. Organ musi mieć na względzie, że nienależyte wyjaśnienie stanu faktycznego nie może być podstawą ustaleń negatywnych dla strony. Swoje twierdzenia organ powinien oprzeć na przekonującym materiale dowodowym, a niedające się usunąć wątpliwości powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika — w myśl zasady *in dubio pro tributatio*²⁴.

Zgromadzenie materiału dowodowego i wyczerpujące zbadanie sprawy musi być — jak w każdym procesie — zwieńczone dokonaniem swobodnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego, stosownie do treści przepisu art. 191 o.p. Ocena ta musi także uwzględniać standardy racjonalnych zachowań przedsiębiorców w określonych sytuacjach obrotu gospodarczego. Swobodna ocena dowodów w zakresie oceny prawidłowości procesu weryfikacji kontrahentów nie może nie uwzględniać dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych w odniesieniu do zasady swobodnej oceny dowodów, w tym takich orzeczeń jak na przykład:

— postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja podatnika podpada, czy też nie podpada pod hipotezę (a w konsekwencji i dyspozycję) określonej normy materialnego prawa podatkowego. W myśl przepisu art. 188 o.p. „żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające

²¹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 października 2013 roku, sygn. akt I SA/Bd 259/13.

²² Wyrok NSA z 19 lutego 1981 roku, SA 234/81, ONSA 1981, nr 1, poz. 23.

²³ Wyrok NSA z 28 listopada 2014 roku, sygn. akt II FSK 2690/14.

²⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z 7 sierpnia 2014 roku, sygn. akt I SA/ Po 883/13.

znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem”²⁵;

— ocena dowodów przez organ podatkowy staje się dowolną, dopiero gdy w danej sprawie przekroczone zostaną granice swobodnej oceny dowodów. Te granice nie są jednak w żaden sposób bezpośrednio określone przepisami prawa powszechnie obowiązującego. Dlatego przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów musi być rozpatrywane w każdej konkretnej sprawie podatkowej z uwzględnieniem reguł logicznej interpretacji faktów i zdarzeń. Skuteczne zarzucenie naruszenia przepisu art. 191 o.p. wymaga wykazania, że organy podatkowe uchybiły zasadom logicznego rozumowania lub doświadczenia życiowego, jedynie to może być bowiem przeciwstawione uprawnieniu do dokonywania swobodnej oceny dowodów²⁶.

Zgodnie z art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE prawo do odliczenia powstaje, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Z kolei przepis art. 168 lit. a dyrektywy Rady 2006/112/WE stanowi, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić — VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika. Stosownie zaś do przepisu art. 178 lit. a dyrektywy Rady 2006/112/WE w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a, w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240. Ponadto, zgodnie z art. 220 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE, każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, albo w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, między innymi w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Powyższe regulacje zawarte w przepisach dyrektywy Rady 2006/112/WE, co oczywiste, powinny stanowić punkt odniesienia zarówno do konstruowania ustawowych kryteriów oceny dochowania należytej staranności, jak i stosowania przepisów w procedurze podatkowej. Jest to istotne już na etapie czynności sprawdzających bądź postępowań kontrolnych, tak aby na tym etapie w sposób przejrzysty dla podatnika wskazywać ewentualne uchybienia.

Podsumowując, należy stwierdzić, że zarówno polskie, jak i unijne przepisy nie definiują pojęć „należyta staranność” oraz „dobra wiara”. Pojęcia te są tak zwanymi klauzulami generalnymi i zdefiniowane zostały na potrzeby prawa do odliczenia podatku VAT jedynie w orzecznictwie TSUE. Zapewniają one — przy

²⁵ Wyrok NSA z 18 marca 2014 roku, sygn. akt I GSK 541/12.

²⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 3 lipca 2014 roku, sygn. akt I SA/Po 102/14.

dokonywaniu konkretnej oceny stanu faktycznego — tak zwany luz interpretacyjny, który pozwala uwzględnić kryteria pozaprawne mające znaczenie w funkcjonowaniu obrotu gospodarczego. Wydaje się zresztą, że nie jest możliwe precyzyjne i zarazem niebudzące kontrowersji w procesie stosowania prawa zdefiniowanie pojęć „należyta staranność” czy „dobra wiara”. Poprzez powołane przykładowo w niniejszym opracowaniu orzecznictwo wprowadzono do systemu VAT klauzulę słusznościową, zgodnie z którą „dobrą wiarę” należy uznać za swoistego rodzaju bufor przed niepożądanymi działaniami organów podatkowych. Stosowanie się do reguł wskazanych w orzecznictwie TSUE powinno dawać możliwość uwzględnienia stanowiska podatnika i nadania mu uprawnień w systemie VAT, między innymi w zakresie prawa do odliczenia²⁷.

Podatnik działający w dobrej wierze, to jest taki, który podjął wystarczające racjonalnie środki zapobiegawcze, nie powinien ponosić odpowiedzialności podatkowej. Należyta staranność czy dobrą wiarę w kontekście weryfikacji kontrahentów na potrzeby prawa do odliczenia podatku naliczonego należy rozumieć jako zwykłą, kupiecką, zwyczajowo przyjętą w obrocie staranność, która związana jest z przekonaniem, że towar czy też usługa nie jest dokonana/wykonana przez osobę zamierzającą „obejść” przepisy prawa podatkowego. Podatnik powinien dochować minimum staranności i dobrej wiary przy sprawdzaniu kontrahenta, a nie za organy podatkowe poszukiwać nieuczciwych przedsiębiorców. Wykładnia przepisów prawa podatkowego nie może prowadzić do narzucania przedsiębiorcom obowiązku zachowań, które nie są podejmowane w obrocie nawet przez najbardziej rzetelnych przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą danego rodzaju.

A RIGHT TO DEDUCT INPUT TAX ON GOODS AND SERVICES AND DUE DILIGENCE BY THE TAXPAYER WHEN VERIFYING CONTRACTORS

Summary

The primary right arising from the Council Directive 2006/112/EC is a right to deduct input tax which may be limited by member states only in exceptional situations. Neither national nor European Union legislation define the concepts of “due diligence” and “good faith”. These concepts are so-called general clauses and they have been defined for the purpose of the right to deduct VAT only in the case law of the CJEU. While making a specific assessment of facts, they ensure a so-called interpretation margin that makes it possible to take non-legal criteria significant for business operations into account. Defining the concepts of due diligence or good faith in a precise manner

²⁷ D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej* (3), „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 9, s. 26; a także M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych*, „Studia Iuridica Toruniensia” 19, 2016, s. 190.

without evoking controversy seems to be impossible in the process of application of the law. Due diligence should be suggested to be understood as regular merchant's, commonly adopted diligence that is related to, inter alia, the conviction that goods are not provided or a service is not performed by a person intending to "bypass" tax law provisions. A taxable person should exercise minimum diligence and good faith while checking a counterparty rather than look for unfair entrepreneurs doing the job of tax law enforcement.

Keywords: value added tax, tax on goods and services, due diligence, due diligence criteria, verification of a taxable person, input tax, due tax

BIBLIOGRAFIA

- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962.
- Dominik-Ogińska D., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7.
- Dominik-Ogińska D., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (3)*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 9.
- Hanusz A., *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9.
- Michalak M., *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych*, „Studia Iuridica Toruniensia” 19, 2016.
- Militz M., *Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8.