



Kontrole i postępowania podatkowe z punktu widzenia przedsiębiorców

Raport przygotowany przez Andersen Tax Sp. z o.o.
na zlecenie ZIPSEE „Cyfrowa Polska”

Spis treści

Paragraf	Strona
1 Cel sporządzenia raportu	3
2 Rodzaje postępowań podatkowych	4
3 Ilość prowadzonych postępowań	6
4 Dobra wiara w podatku VAT	10
5 Co przeszkadza przedsiębiorcom - wyniki ankiety	41
6 Podsumowanie	44
7 Postulaty	45
8 Wykaz źródeł i skrótów stosowanych w Raporcie	46



1 Cel sporządzenia raportu

Kontrole podatkowe stanowią nieodłączną część każdego systemu podatkowego. Polskie prawo podatkowe w szerokim zakresie oparte jest na technice samoobliczenia podatkowego. Oznacza to, że obowiązek obliczenia podatku i odprowadzenia go na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego ciąży na podatniku. Technika samoobliczenia wiąże się z tym, że na podatniku obciążonym obowiązkiem ustalania należności podatkowych ciążą koszty związane z ustaleniem i wyliczeniem wysokości podatku oraz ryzyko poniesienia konsekwencji nieprawidłowego obliczenia obciążającego go podatku. Kontrola podatkowa służy zatem m.in. sprawdzeniu, czy podatnicy wywiązują się z nałożonych na nich obowiązków podatkowych.

Relacja łącząca podatnika z urzędem skarbowym jako organem podatkowym jest bardzo specyficzna – organ podatkowy pełni w niej podwójną funkcję. Z jednej strony organ podatkowy reprezentuje państwo przy poborze i egzekucji należności podatkowych, a z drugiej strony rozstrzyga spór między sobą a podatnikiem. **Można zatem powiedzieć, że organ podatkowy występuje zatem w sporze z podatnikiem jako sędzia we własnej sprawie.**

Taki sposób funkcjonowania organów podatkowych w systemie podatkowym sprawia, że podatnicy są szczególnie narażeni na opresyjne działania aparatu skarbowego. Podatnicy oczekują, że państwo, które powinno dbać o wysoki poziom wpływów budżetowych, zapewni im odpowiednie mechanizmy prawne, które zrównoważą ich pozycję w relacji podatek – organ podatkowy. W powszechnym odczuciu społecznym jest jednak inaczej – „polski fiskus jest restrykcyjny, przepisy podatkowe są skomplikowane (nieprecyzyjne, nieczytelne) i często ulegają zmianom, urzędnicy popełniają wiele błędów i mają nieprzyjazny stosunek do podatników”¹.

W 2017 r. została powołana Krajowa Administracja Skarbowa. Reforma administracji skarbowej jest dobrym momentem, aby podsumować dotychczasowe doświadczenia przedsiębiorców związane z kontrolami i postępowaniami podatkowymi.

Niniejszy Raport ma na celu przedstawienie, jak przedsiębiorcy postrzegają obecny model prowadzenia kontroli i postępowań podatkowych przez organy KAS. Z uwagi na fakt, że w ostatnich 3 latach administracja skarbowa znacząco zintensyfikowała kontrole w zakresie podatku VAT w związku z rosnącą skalą oszustw i nadużyć w tym podatku, część Raportu została poświęcona także kwestii stosowania w praktyce przez organy podatkowe koncepcji dobrej wiary w podatku VAT.

Rzetelni przedsiębiorcy są świadomi tego, że efektywne działanie aparatu skarbowego leży w interesie wszystkich uczestników obrotu gospodarczego, gdyż prowadzi to do zmniejszenia szarej strefy oraz do wzrostu konkurencyjności i innowacyjności rynku. Jednakże ochrona interesów państwa nie może prowadzić do tego, że ochrona pozycji podatnika w sporze z organem podatkowym staje się iluzoryczna. Kontrole i postępowania podatkowe muszą być prowadzone w taki sposób, aby prawa podatnika były przestrzegane. Ponadto, kontrole i postępowania podatkowe nie mogą uniemożliwiać ani utrudniać prowadzenia działalności gospodarczej, z której zyski są źródłem dochodów państwa z tytułu podatków.

¹ Raport NIK *Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, informacja o wynikach kontroli, 3 czerwca 2014 r.



Raport został przygotowany w oparciu o doświadczenia zawodowe autorów, przekazane przez członków ZIPSEE Cyfrowa Polska opinie i postulaty, ankietę przeprowadzoną wśród przedsiębiorców przez autorów Raportu. Źródła wykorzystane w Raporcie wymienione na końcu Raportu oraz w poszczególnych przypisach.

2 Rodzaje postępowań podatkowych

Obecnie w Polsce przedsiębiorcy mogą być kontrolowani przez organy podatkowe w ramach różnych postępowań uregulowanych w dwóch różnych ustawach – Ordynacji podatkowej i ustawy o KAS. Ponadto, do kontroli podatkowej mają, co do zasady, zastosowanie przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczące kontroli u przedsiębiorców.

2.1 Postępowania uregulowane w Ordynacji podatkowej

Ordynacja podatkowa przewiduje prowadzenie trzech różnych rodzajów postępowań wobec podatników (oraz, w pewnym zakresie: płatników, inkasentów, osób trzecich, następców prawnych i spadkobierców):

(a) czynności sprawdzające;

Czynności sprawdzające są w dużym stopniu odformalizowane i służą wstępnemu ustalaniu stanu faktycznego. W szczególności czynności sprawdzające mają na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji i wpłacania podatków, stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów. Ponadto od 1 stycznia 2016 r. w trybie czynności sprawdzających organy podatkowe dokonują weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.

(b) kontrola podatkowa;

Kontrola podatkowa jest sformalizowana i służy ustaleniu stanu faktycznego, który jest podstawą zastosowania odpowiednich przepisów prawa podatkowego. Kontrola podatkowa kończy się wydaniem protokołu z kontroli. Podatnik może zastosować się do ustaleń poczynionych w trakcie kontroli podatkowej i, w razie potrzeby, skorygować złożone uprzednio deklaracje podatkowe. Jeżeli nie zgadza się z ustaleniami kontroli może czekać na wszczęcie wobec niego postępowania podatkowego.

(c) postępowanie podatkowe.

Postępowanie podatkowe kończy się wydaniem decyzji rozstrzygającej sprawę co do istoty lub decyzji o umorzeniu postępowania. Materiał dowodowy zgromadzony w toku kontroli podatkowej poprzedzającej postępowanie podatkowe jest, co do zasady, włączany do akt postępowania podatkowego.

Postępowania te są prowadzone przede wszystkim przez naczelników urzędów skarbowych.

Relację między kontrolą podatkową a postępowaniem podatkowym dobrze opisuje fragment uzasadnienia wyroku NSA z dnia z dnia 15 lipca 2011 r. sygn. I FSK 895/11:

„Zarówno organy podatkowe, jak i organy kontroli skarbowej przeprowadzają kontrole, jako odrębny rodzaj postępowania, zgodnie z wyznaczonym planem, jak i w razie potrzeby. Tą potrzebą jest stwierdzenie prawidłowości wywiązywania się podmiotu z obowiązków wynikających z prawa podatkowego, zgromadzenie i zabezpieczenie dowodów w tym zakresie. (...) Materiały zebrane w trakcie kontroli służą, jeśli zachodzi taka potrzeba, postępowaniu podatkowemu zmierzającemu do ustalenia bądź określenia prawidłowej wysokości



*zobowiązania podatkowego, prawidłowego rozliczenia danego podatku. Jednakże w sytuacji gdy np. organ posiada informacje o nieprawidłowościach, zwłaszcza dotyczy to sytuacji, gdy dane przekazywane są przez organy ścigania, czy pochodzą z innych postępowań, a dotyczą fikcyjnych transakcji, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe i w jego trakcie wzywa do okazania ksiąg, faktur, deklaracji, dowodów zapłaty, wychodząc z założenia, że kontrola u podatnika jest jakby zbędnym powieleniem postępowań. Tak więc **kontrola może, ale nie musi poprzedzać postępowania podatkowego**".*

Podatnicy nie posiadają, co do zasady, legitymacji procesowej do wnoszenia o przeprowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, tj. możliwości, aby poprosić organ podatkowy, aby ten zbadał prawidłowość rozliczeń podatkowych podatnika (tj. zbadał prawidłowość samoobliczenia). Na marginesie warto wspomnieć, iż postulat wprowadzenia do polskich przepisów tzw. kontroli na życzenie jest od lat dyskutowany. Kontrola na życzenie w opinii wielu przedsiębiorców mogłaby bowiem pomóc przedsiębiorcom upewnić się co do prawidłowości ich postępowania w sytuacjach wątpliwych.

2.2 Reforma administracji podatkowej – Krajowa Administracja Skarbowa

1 marca 2017 r. weszły w życie przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Wprowadzenie KAS miało na celu skonsolidowanie administracji podatkowej, kontroli skarbowej i administracji celnej oraz uproszczenie obsługi podatników. Ministerstwo Finansów wskazało, że KAS koncentruje się w szerszym zakresie na zapobieganiu przestępczości (m.in. wyłudzeniom VAT), a w centrali KAS oraz w jednostkach terenowych istnieją pioniry kontroli i zwalczania przestępczości ekonomicznej, które odpowiadają za likwidację istniejącej szarej strefy i minimalizację wykroczeń i nieprawidłowości². W ustawie o KAS uregulowano odrębny typ postępowania – kontrolę celno-skarbową.

KAS otrzymała narzędzia, które mają zagwarantować wyższą skuteczność działań kontrolujących. Od 1 marca 2017 r. każdy z szesnastu naczelników urzędu celno-skarbowego ma możliwość przeprowadzenia kontroli w dowolnym miejscu w kraju i to bez uprzedniego zawiadomienia. Dzień doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli ma być równoznaczny z dniem wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Urzędnicy KAS mogą też domagać się udostępnienia akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli dotyczących innego okresu, niż okres podlegający kontroli, jak również żądania wglądu do poufnych dokumentów.

Jak było przed 1 marca 2017 r.?

Przed 1 marca 2017 r. wobec przedsiębiorcy mogły być prowadzone następujące postępowania:

- na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej: postępowanie kontrolne (potocznie zwane kontrolą skarbową), w ramach którego mogła zostać wszczęta kontrola podatkowa;
- na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe (tak jak ma to miejsce obecnie)

Od 1 marca 2017 r.:

² <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/zadania-i-funkcje-kas>



- dawne postępowanie kontrolne (kontrola skarbową) zostało zastąpione przez nową procedurę: kontrolę celno-skarbową, którą prowadzić będzie nowy organ – naczelnik urzędu celno-skarbowego;
- wobec podatników nadal mogą być prowadzone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe.

2.3 Wielość postępowań – problem dla podatników

Obecnie (podobnie jak przed 1 marca 2017 r.) funkcjonują odrębne typy postępowań uregulowane w dwóch różnych ustawach. Wydaje się, że punktu widzenia przedsiębiorców problem nie stanowią zróżnicowane postępowania uregulowane w Ordynacji podatkowej, gdyż każde z tych postępowań ma odmienny charakter. Jednakże wielość postępowań sprawia, że korzystanie przez podatników z przysługujących im uprawnień może być utrudnione, jeżeli nie korzystają oni ze wsparcia fachowego doradcy. Dodatkowo, przedsiębiorcy nie zawsze wiedzą czy i w jakim zakresie do prowadzonego wobec nich postępowania mają zastosowania regulacje dotyczące prowadzenia kontroli zawarte w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Stąd, w ocenie autorów Raportu, Ordynacja podatkowa powinna zawierać przepisy kompleksowo chroniące podatnika w czasie kontroli podatkowej – odpowiednie regulacje powinny zostać przeniesione z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, tak aby podatnicy nie mieli wątpliwości, jakie prawa im przysługują jako stronie postępowania. Wyeliminuje to spory interpretacyjne dotyczące pierwszeństwa stosowania tych przepisów oraz może pozytywnie wpłynąć na czas trwania kontroli podatkowych.

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego w Założeniach nowej ordynacji podatkowej zaproponowała, żeby do systemu podatkowego wprowadzić odrębną regulację w zakresie kontroli dla podatników co do zasady wywiązujących się z obowiązków podatkowych oraz bardziej rygorystyczną procedurę kontroli nakierowaną na zwalczanie szeroko rozumianej przestępczości skarbowej. Zdaniem autorów tej propozycji obecna procedura kontroli podatkowej jest, z jednej strony, zbyt uciążliwa w stosunku do większości podatników, a z drugiej strony, jest nieefektywna wobec podatników, którzy świadomie unikają płacenia podatków lub wyłudniają podatek VAT od Skarbu Państwa. Jak się wydaje, kontrola celno-skarbowa została wprowadzona jako typ postępowania nakierowanego na zwalczanie oszustw i przestępczości podatkowej. Jednocześnie jednak, ze szkodą dla przedsiębiorców, nie zostały odformalizowane i uproszczone regulacje dotyczące kontroli podatkowej. Dodatkowo, nie stworzono zamkniętego katalogu spraw, w których prowadzi się kontrolę celno-skarbową, co oznacza, że wobec każdego przedsiębiorcy może być prowadzona zarówno kontrola podatkowa, jak i kontrola celno-skarbowa. Niestety, w ocenie autorów Raportu, wprowadzając ustawę o KAS ustawodawca zmarnował szansę, aby uprościć i uporządkować regulacje dotyczące kontroli i postępowań podatkowych.

3 Ilość prowadzonych postępowań

3.1 Liczba kontroli podatkowych prowadzonych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej

Zgodnie z danymi uzyskanymi z Ministerstwa Finansów w trybie dostępu do informacji publicznej, liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w latach 2013-2016 była następująca:

Rok	Liczba kontroli
2013	99754



Rok	Liczba kontroli
2014	79236
2015	48926
2016	38382
I kwartał 2017 r.	Dane nie są jeszcze dostępne

Źródło: Dane uzyskane w trybie dostępu do informacji publicznej

3.2 Liczba postępowań podatkowych

Ministerstwo Finansów poinformowało nas w trybie dostępu do informacji publicznej, że Ministerstwo Finansów nie posiada danych w zakresie liczby postępowań podatkowych podjętych na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, liczby decyzji wydanych w ramach tych postępowań oraz na jakie kwoty te decyzje opiewały.

3.3 Liczba postępowań kontrolnych w zakresie podatków prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej

Jak wynika z danych zawartych w sprawozdaniach z działalności kontroli skarbowej w 2016 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły łącznie 5775 postępowań kontrolnych dotyczących podatków na 9855 postępowań kontrolnych ogółem. Liczba zakończonych postępowań kontrolnych ogółem w latach 2012 – 2016 wynosiła od 9412 (2015 r.) postępowań kontrolnych do 10177 postępowań kontrolnych rocznie (2013 r.).

W wyniku postępowań kontrolnych przeprowadzonych w 2016 r. wykryto nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na łączną kwotę 22197,9 mln zł (w 2015 r. – 18545,6 mln zł, w 2014 r. - 10602,3 mln zł), z czego ustalenia, dla których wydano decyzje stanowiły kwotę 21718,9 mln zł, a podatnicy złożyli korekty deklaracji na kwotę 479,1 mln zł.

W 2014 r. podatek VAT stanowił 85,93% łącznych ustaleń (9100,8 mln zł), w 2015 r. już 90,44% łącznych ustaleń (16773,2 mln zł) i odpowiednio w 2016 r. 90,41% łącznych ustaleń (20069,9 mln zł). Rosnąca z roku na rok kwota łącznych ustaleń, w ocenie autorów Raportu, może mieć dwie podstawowe przyczyny: (i) rosnąca z roku na rok skala oszustw w podatku VAT; (ii) kwestionowanie przez organy podatkowe prawa do odliczenia podatku VAT u wszystkich podmiotów biorących udział w całym łańcuchu transakcji, przez co multiplikuje się wartość podatku.

Struktura ustaleń podatkowych dokonanych przez kontrolę skarbową na przestrzeni lat 2012 – 2016

Podatek	2012	2013	2014	2015	2016
podatek VAT	72,64%	70,81%	85,93%	90,44%	90,41%
podatek akcyzowy	7,36%	4,54%	4,15%	4,26%	1,61%
podatek	11,02%	11,06%	3,87%	1,35%	1,26%



Podatek	2012	2013	2014	2015	2016
dochodowy od osób fizycznych					
podatek dochodowy od osób prawnych	7,21%	12,67%	4,36%	3,88%	6,54%
pozostałe podatki	1,77%	0,38%	1,69%	0,06%	0,17%

Źródło: Sprawozdania z działalności kontroli skarbowej

W 2015 r. i w 2016 r. ponad 80% postępowań kontrolnych zakończyło się wydaniem decyzji lub złożeniem korekty deklaracji. Wpłaty ogółem w 2016 r. wyniosły 1 320,6 mln zł.

Jeżeli jednak porównamy wartość wpłat ogółem w 2016 r. do wartości ustaleń, dla których wydano decyzje w 2016 r., to okaże się, że wpłaty stanowiły jedynie niecałe 6% wartości ustaleń. Oznacza to, że w znacznej części decyzje podatkowe były wydawane wobec podmiotów, które już przestały istnieć lub które nie miały żadnego majątku. Potwierdziła to też NIK w informacji o wynikach kontroli „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne”:

- „Badane urzędy kontroli skarbowej, zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów, koncentrowały swoje działania na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług. Do kontroli typowano podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, a kontrole kończyły się ustaleniami nieprawidłowości. Kontrolowane urzędy skarbowe prowadziły postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne rzetelnie, zgodnie z obowiązującą procedurą. Jednak działania te były przeważnie nieskuteczne. Od podmiotów uczestniczących w oszukańczym procederze, głównie firm „słupów”, nie wyegzekwowano wymierzonych w wyniku działań kontrolnych podatków. W większości badanych przypadków organy kontroli skarbowej nie ustaliły także faktycznych organizatorów oszustw podatkowych.”
- „Wpłaty w relacji do ustaleń pozostawały na niskim poziomie, ponieważ podmioty zakładane były na krótki okres w celu wystawiania fikcyjnych faktur, a nie prowadzenia działalności gospodarczej. Były to podmioty podejmujące szereg oszukańczych zabiegów, niewyposażone w majątek rzeczowy, z którymi nie było kontaktu już na etapie postępowania kontrolnego.”

Należy także zwrócić uwagę, że cel, według którego była rozliczana kontrola skarbowa to poprawa miernika realizacji celu w postaci udziału postępowań kontrolnych pozytywnych (tj. zakończonych wydaniem decyzji lub złożeniem korekty deklaracji przez podatnika) w ogólnej liczbie prowadzonych postępowań kontrolnych dot. podatków. Urzędnicy nie byli zatem rozliczani z tego, czy udało się im ustalić faktycznych organizatorów oszustw podatkowych.

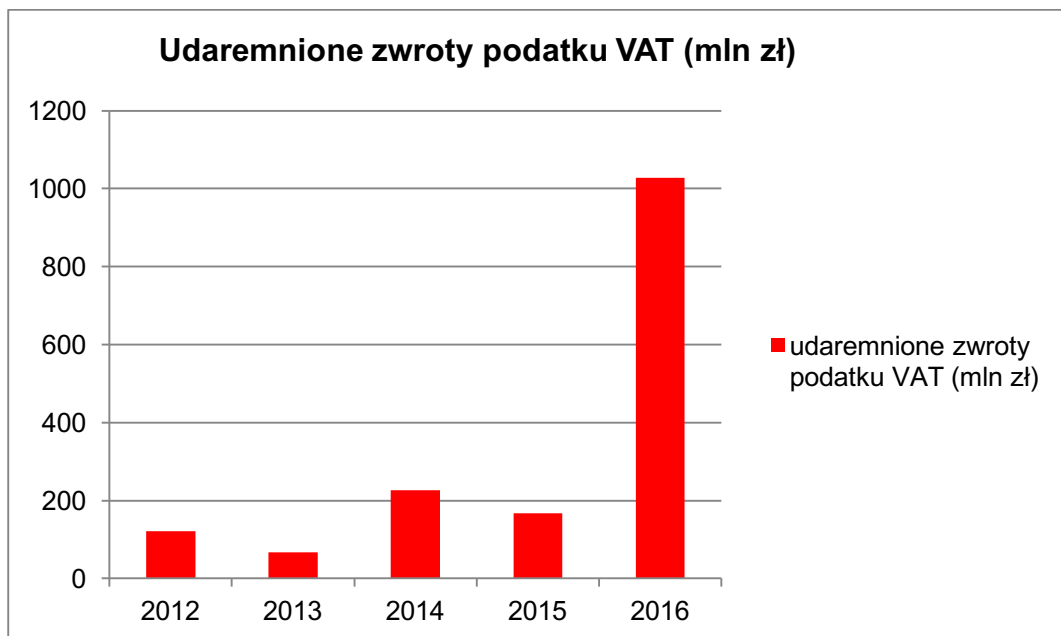
Od 1 marca 2017 r. urzędy kontroli skarbowej zostały zastąpione przez urzędy celno-skarbowe.

3.4 Udaremnione zwroty podatku VAT



W ostatnim czasie w mediach pojawia się bardzo dużo informacji prasowych na temat sukcesów organów podatkowych w udaremnianiu zwrotów podatku VAT³.

Potwierdzają to także statystyki kontroli skarbowej dotyczące udaremnionych zwrotów podatku VAT. Rosnąca wartość udaremnionych zwrotów podatku VAT oznacza dla przedsiębiorców, że organy podatkowe coraz bardziej wnikliwie weryfikują każdy wniosek o zwrot podatku VAT.



Źródło: *Sprawozdania z działalności kontroli skarbowej*

3.5 Branże, w których dokonano najwięcej ustaleń w podatku VAT

Branże, w których dokonano najwięcej ustaleń VAT w 2016 r:

- paliwa (40,0%)
- wyroby elektroniczne (30,9%)
- stal (5,9%)
- olej rzepakowy (5,7%)
- towary azjatyckie (3,7%)

3.6 Wnioski

³http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/ministerstwo-finansow2/-/asset_publisher/M1vU/content/udaremniona-proba-wyludzenia-160-mln-zl-vat/pop_up?_101_INSTANCE_M1vU_viewMode=print

<http://biznes.onet.pl/podatki/wiadomosci/wyludzenia-vat-karuzela-podatkowa-udaremniona/t8jk2m>

<http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/lodzki-usc-udaremnil-probe-wyludzenia-160-mln-zl-vat>



Z przedstawionych danych statystycznych można wyciągnąć następujące wnioski:

- organy podatkowe koncentrują swoje działania na sprawdzaniu rozliczeń podatku VAT przedsiębiorców;
- liczba kontroli prowadzona przez UKS w ostatnich latach pozostawała na tym samym poziomie;
- rosnąca kwota ustaleń na jedno postępowanie kontrolne może świadczyć o tym, że organy podatkowe skuteczniej typują podmioty do kontroli lub że organy podatkowe są rozliczane jedynie z tego, czy postępowanie zakończyło się wydaniem decyzji;
- organy podatkowe coraz bardziej wnikliwie sprawdzają przedsiębiorców, którzy wnioskuje o zwrot podatku VAT.

4 **Dobra wiara w podatku VAT**

4.1 Wyroki TSUE

W Unii Europejskiej sądy krajowe występują z wnioskiem do TSUE o rozpatrzenie pytania prejudycjalnego, jeżeli uznają, że jest to niezbędne do rozstrzygnięcia danej sprawy. To, czy zadanie pytania prejudycjalnego jest niezbędne, należy do wyłącznej decyzji sądu krajowego. Jednakże, TSUE zastrzega sobie możliwość decydowania o tym, czy podjęcie się rozstrzygnięcia danej sprawy (np. jeżeli kwestia wykładni normy unijnej nie wykazuje żadnego związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym⁴). Należy pamiętać, że dokonując analizy wyroków TSUE nie można pominąć stanu faktycznego, w jakim one zapadły. Sąd krajowy zadając pytanie prejudycjalne chce przecież uzyskać od TSUE odpowiedź jak rozstrzygnąć wątpliwości prawne zaistniałe na tle danej sprawy.

Zagadnienie dobrej wiary w podatku VAT jest związane z fundamentalną zasadą podatku VAT jaką jest prawo do odliczenia tego podatku. Jak wynika z bogatego orzecznictwa TSUE, prawo do odliczenia podatku VAT, co do zasady, nie podlega ograniczeniu. Przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku⁵ i ma zapewnić neutralność podatku VAT dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W celu skorzystania z prawa do odliczenia, dany podmiot musi być podatnikiem podatku VAT, towary i usługi, które mają być podstawą do skorzystania z tego prawa muszą być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji oraz towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Ponadto, prawo do odliczenia może być zrealizowane w tym okresie rozliczeniowym, w którym towary i usługi zostały dostarczone lub wykonane oraz w którym podatnik posiada fakturę za te towary i usługi.

Prawo do odliczenia może jednak zostać ograniczone. W szczególności, jak podkreślił TSUE, podatnicy nie mogą powoływać się na przepisy prawa unijnego i płynące z nich uprawnienia, w

⁴ Np. wyroki TSUE C-36/99 *Idéal tourisme SA v Belgian State*, C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v Jean-Marc Bosman*.

⁵ Np. wyrok TSUE w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfrisa SL and Others v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*.



celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień⁶. Krajowe organy administracji i sądownicze powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z prawa do odliczenia wiązałoby się z przestępstwem, nadużyciem lub nieuczciwymi praktykami⁷. Ponadto, jak wynika z orzecznictwa TSUE, **podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w zakresie podatku VAT należy uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji na dalszym etapie obrotu**⁸. Z drugiej strony, z orzecznictwa TSUE wynika, że „*Kwestia dotycząca tego, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie oddziałuje na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego*”⁹.

Zgodnie z orzecznictwem TSUE, dochowanie należytej staranności przy wyborze kontrahenta, nawet jeżeli okazał się on być nieuczciwym podatnikiem, świadczy o dobrej wierze podatnika posługującego się fakturami wystawionymi przez takiego nieuczciwego kontrahenta oraz uprawnia go do uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Z orzecznictwa TSUE wynika, że koncepcja dobrej wiary może mieć zastosowanie do:

- prawa do odliczenia podatku VAT;
- zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej dostawy towarów z podatku VAT (zastosowanie stawki 0%);
- zastosowanie zwolnienia z podatku VAT dla eksportu towarów poza Unię Europejską (zastosowanie stawki 0%);
- odpowiedzialności solidarnej;
- korekty podatku wykazanego na fakturze.

Odpowiedzialność podatnika podatku VAT w przypadku zastosowania koncepcji dobrej wiary oznacza pozbawienie go prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT, a zatem konieczność poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku VAT. Natomiast w przypadku zakwestionowania prawa do zastosowania 0% stawki podatku VAT przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów(tzw. unijne zwolnienie z prawem do odliczenia), podatnik zobowiązany jest do zastosowania stawki VAT właściwej dla dostawy krajowej.

⁶ Np. wyrok TSUE C-367/96 *Alexandros Kefalas and Others v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*

⁷ Np. wyrok TSUE C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) v Belgian State*.

⁸ Wyrok TSUE C-439/04 *Axel Kittel* pkt 56.

⁹ Wyrok TSUE C-439/04 *Axel Kittel* pkt 49, postanowienie TSUE z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 *Transport Service* pkt 26.



W tabeli poniżej zaprezentowane są wybrane najważniejsze wyroki dotyczące dobrej wiary w porządku chronologicznym, co pozwoli na prześledzenie, jak koncepcja dobrej wiary kształtowała się w orzecznictwie TSUE.



Wyrok z 12 stycznia 2006 r., sprawy połączone **C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03**

Strony: Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise

STAN FAKTYCZNY	PYTANIE	WYROK
<p>Działalność spółek Optigen, Fulcrum i Bond House polegała głównie na nabywaniu mikroprocesorów od spółek mających siedziby w Wielkiej Brytanii i ich odsprzedaży nabywcom mającym siedziby w innym państwie członkowskim. Brytyjskie władze podatkowe zakwestionowały prawo do stosowania zwolnienia dla wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, co do transakcji, które stanowiły część łańcucha dostaw, w których bez wiedzy spółek skarżących brał udział podmiot niewywiązujący się, tzn. podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT, który jednak zniknął, nie płacąc go władzom podatkowym, bądź podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, tzn. numerem, który nie należał do niego.</p>	<p>Czy we wspólnym systemie podatku VAT, w świetle pierwszej i szóstej dyrektywy, prawo podmiotu do odzyskania podatku VAT uiszczanego od transakcji powinno być oceniane z uwzględnieniem: a) jedynie konkretnej transakcji, w której podmiot brał udział, z uwzględnieniem motywów, dla których w niej uczestniczył, bądź b) wszystkich transakcji, w tym kolejnych transakcji tworzących zamknięty łańcuch dostaw, którego część stanowi ta konkretna transakcja, oraz motywów innych podmiotów tworzących łańcuch, które temu podmiotowi nie są lub nie mogą być znane, bądź c) działań i nieuczciwych zamiarów – niezależnie od tego, czy miały miejsce przed tą konkretną transakcją, czy po niej – innych podmiotów tworzących zamknięty łańcuch, o których uczestnictwie w nim podmiot ten nie wie, oraz wówczas, gdy o działaniach i zamiarach tych podmiotów nie wie on lub nie może wiedzieć, bądź d) innego kryterium, a w takim razie, jakiego?</p>	<p>51. Transakcje, takie jak te, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.</p>



Strony: Axel Kittel przeciwko Belgii i Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>Spółka akcyjna Ang Computime Belgium nabyła i odsprzedała podzespoły komputerowe. Organ podatkowy na podstawie sporządzonego przez niego protokołu uznał, że Computime świadomie uczestniczyła w oszustwie dotyczącym podatku VAT typu „karuzeli podatkowej”, którego głównym celem było jednokrotne lub wielokrotne odzyskanie kwot podatku VAT, które zostały zafakturowane przez dostawców dla jednego i tego samego towaru, oraz że zrealizowane na rzecz Computime dostawy miały charakter fikcyjny. Na tej podstawie organ podatkowy nie uznał prawa Computime do odliczenia podatku VAT, który został zapłacony od tych dostaw.</p>	<p>Czy w sytuacji, gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatku VAT oznacza, że nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powoduje utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia podatku oraz czy sytuacja uległaby zmianie gdyby bezwzględna nieważność wynikałaby z oszustwa dotyczącego samego podatku VAT?</p>	<p>51. (...) podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią części łańcucha, obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem w podatku VAT, powinny móc powołać się na ich legalność, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.</p> <p>56. Podobnie, podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, dla celów szóstej dyrektywy powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr.</p> <p>57. W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą.</p> <p>59. A zatem stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy w każdym razie do sądu krajowego, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności, w których podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył on w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w</p>



		<p>podatku VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcie dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcie działalności gospodarczej.</p> <p>60. (...) przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika.</p>
--	--	--

Wyrok z 27 września 2007 r, sprawa C-409/04

Strony: Teleos plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>W 2002 r. Teleos i in. sprzedawali telefony komórkowe spółce hiszpańskiej Total Telecom España SA/Ecosys Mobil SA</p>	<p>Jakie okoliczności muszą zaistnieć w sprawie aby określić moment wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz czy właściwe</p>	<p>50. Zatem sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, gdzie państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania</p>



<p>(zwanej dalej „TT”). Zgodnie z umowami sprzedaży miejsce przeznaczenia towarów znajdowało się, co do zasady, we Francji, a w niektórych przypadkach – w Hiszpanii. Niemal we wszystkich przypadkach umowy zostały zawarte w oparciu o (...) klauzulę „z zakładu” („ex-works” lub EXW), co oznacza że Teleos i in. zobowiązani byli jedynie do pozostawienia towarów do dyspozycji TT w magazynie znajdującym się w Zjednoczonym Królestwie, natomiast TT była odpowiedzialna za transport towarów do określonego państwa członkowskiego. Magazyn należał do Euro-Cellars Ltd, spółki zajmującej się prowadzeniem magazynów celnych i dystrybucją.</p> <p>W odniesieniu do każdej transakcji Teleos i in. otrzymywali od TT w kilka dni po dokonaniu sprzedaży oryginalny egzemplarz listu przewozowego CMR określający towary i wskazujący adres dostawy, nazwę przewoźnika i numer rejestracyjny pojazdu. Taki list, zawierający podpis złożony w imieniu TT, uznawany był za dowód, że telefony komórkowe zostały dostarczone do określonego miejsca przeznaczenia.</p> <p>Organy podatkowe w czasie kontroli odkryły, że w niektórych przypadkach miejsca przeznaczenia wskazane w listach przewozowych CMR były fałszywe, wskazani w nich przewoźnicy bądź to nie istnieli, bądź nie dokonywali transportu telefonów</p>	<p>organy w państwie członkowskim dostawy mogą domagać się od dostawcy rozliczenia podatku VAT od tych towarów, jeżeli wejdą one następnie w posiadanie kolejnych dowodów, które podają w wątpliwość słuszność wcześniejszych dowodów, lub wykazują, że przedstawione dowody były zasadniczo fałszywe, jednak bez wiedzy lub uczestnictwa dostawcy?</p>	<p>zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom, i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą, w przypadku gdy okazuje się, że ze względu na oszustwo popełnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, towary w rzeczywistości nie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy.</p> <p>58. Z pewnością cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy.</p> <p>66. Wobec tego okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwzięł wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego</p>
---	---	--



<p>komórkowych, a numery rejestracyjne wskazanych pojazdów były numerami pojazdów nieistniejących lub nienadających się do transportu tego rodzaju towarów. Na tej podstawie organy podatkowe doszły do wniosku, że telefony komórkowe nigdy nie opuściły terytorium Zjednoczonego Królestwa i w konsekwencji zażądali zapłaty podatku VAT w kwocie kilku milionów GBP, uznając jednocześnie, że Teleos i in. w żaden sposób nie brali udziału w oszustwie.</p>		<p>mocy oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowią czynniki istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku VAT a posteriori.</p>
---	--	---

Wyrok z 21 lutego 2008 r., sprawa **C-271/06**

Strony: Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG Przeciwno Finanzamt Malchin

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>Netto Supermarkt, prowadząca supermarkety „dyskontowe” w Meklemburgii-Pomorzu Przednim, zwróciła swoim klientom wiele tysięcy marek niemieckich zapłaconych przez nich tytułem podatku VAT. Postanowiła dokonywać tego rodzaju zwrotów na rzecz obywateli państw trzecich pod warunkiem, że byli oni w stanie przedstawić dowód wywozu poza terytorium Wspólnoty towarów zakupionych przy okazji podróży o charakterze niehandlowym, przy czym w charakterze tego dowodu należało przedstawić, po pierwsze, pieczęć urzędu celnego przybitą w połowie na paragonie kasowym, a w połowie na formularzu celnym, a po drugie, paszport obywatela zagranicznego. Spółka zwróciła się do odpowiednich organów o zbadanie czy pieczęć celna nr 73 oraz formularze celne, na których widniała, zostały</p>	<p>Czy regulacje prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia od podatku wywozu towarów do państwa trzeciego sprzeciwiają się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku ze względów słuszności, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca?</p>	<p>29. W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku VAT związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.</p>



<p>sfalszowane. Pierwsza odpowiedź urzędu była przecząca, lecz następnie poinformował on Netto Supermarkt, że nowe badanie wykazało, iż przesłane przez nią dokumenty są sfalszowane. Następnie wydział kontroli podatkowych ustalił, że pomiędzy 1993 r. a 1998 r. obywatele polscy sfabrykowali bardzo dużą ilość dowodów wywozu towarów za pomocą fałszywych formularzy celnych i że na tych rzekomych dowodach przybijana była fałszywa pieczęć celna. Na tej podstawie osoby te występowały do Netto Supermarket o zwrot podatku VAT, a spółka ta wypłacała im żądane kwoty. W związku z tym organ nałożył na Netto Supermarkt dodatkowe zobowiązanie z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty za lata 1993–1998, w wysokości odpowiedniej do wysokości rzeczywiście osiągniętego w tym okresie obrotu.</p>		
--	--	--

Wyrok z 21 czerwca 2012 r., sprawy połączone **C-80/11 i C-142/11**

Strony: Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid Przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)

STAN FAKTYCZNY	PYTANIE	WYROK
<p>Spółka Mahagében zawarła z Rómahegy-Kert kft umowę o dostawę kłód akacjowych w stanie surowym w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 31 grudnia 2007 r. W okresie tym spółka Rómahegy-Kert wystawiła spółce Mahagében szesnaście faktur z tytułu dostawy kłód w różnej ilości. W sześciu z tych faktur wskazano numer załączonego dowodu</p>	<p>Czy podatnik spełniający wszelkie materialne warunki odliczenia podatku VAT może zostać pozbawiony prawa do odliczenia na mocy przepisów lub praktyki krajowej, które nie dopuszczają do odliczenia podatku VAT zapłaconego przy zakupie towarów, w przypadku gdy jedynym dowodem potwierdzającym, że dostawa towarów została faktycznie</p>	<p>61. Organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je</p>



<p>dostawy. Spółka Rómahegy-Kert uwzględniła wszystkie faktury w deklaracji podatkowej, stwierdzając, że dostawa doszła do skutku, i uiściła po dostawie podatek VAT. Spółka Mahagében również uwzględniła te faktury w deklaracji podatkowej i skorzystała z prawa do odliczenia. Kłody akacyjne zakupione od spółki Rómahegy-Kert zostały uwzględnione w wykazie zapasów spółki Mahagében, a następnie odsprzedane różnym przedsiębiorstwom. Organ podatkowy stwierdził istnienie zaległości podatkowej po stronie spółki Mahagében i wymierzył jej karę grzywny oraz naliczył odsetki za zwłokę, ponieważ ich zdaniem spółka ta nie miała prawa do odliczenia z tytułu faktur wystawionych przez spółkę Rómahegy-Kert. Faktury te nie zostały bowiem uznane za wiarygodne w świetle wyników kontroli przeprowadzonej w tej ostatniej spółce. Odwołanie spółki Mahagében od decyzji zostało oddalone. Stwierdzono, że spółka Mahagében nie dołożyła należytej staranności, to znaczy nie sprawdziła, czy spółka Rómahegy-Kert rzeczywiście istnieje jako podatnik i czy dysponuje towarami, które spółka Mahagében zamierzała nabyć.</p> <p>W sprawie Peter David stan faktyczny był analogiczny. Peterowi Davidowi zarzucono, że nie dołożył należytej staranności, ponieważ nie upewnił się czy podwykonawca dysponuje środkami niezbędnymi do wykonywania robót.</p>	<p>dokonana, jest wiarygodna faktura, jednak podatnik nie dysponuje dokumentem pochodzącym od wystawcy faktury, na podstawie którego można by wykazać, że dostawca posiadał omawiane towary, mógł je dostarczyć, oraz że spełnił ciężący na nim obowiązek złożenia deklaracji? Czy pojęcie »należytej staranności« zawarte w ustawie o podatku VAT jest zgodne z zasadami neutralności i proporcjonalności?</p>	<p>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.</p> <p>62. Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń.</p> <p>66. W świetle powyższych rozważań na pytania postawione w sprawie C-80/11 trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i</p>
---	---	--



		formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.
--	--	---

Wyrok z 6 września 2012 r., sprawa: **C-273/11**

Strony: Mecsek przeciwko Gabona

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>Spółka Mecsek-Gabona zawarła umowę sprzedaży ze spółką mającą siedzibę we Włoszech, której przedmiotem była sprzedaż 1000 ton rzepaku w celu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej towarów. Kupujący zobowiązał się zapewnić środki transportu oraz transport towarów do miejsca przeznaczenia w innym państwie członkowskim. W dniu transportu towaru wystawiono 40 listów przewozowych dokumentujących transport pokwitowanych na dwóch fakturach. Kwota ujęta na pierwszej fakturze została uregulowana kilka dni po dostawie przez osobę fizyczną będącą obywatelem węgierskim, która to osoba przelała rzeczoną kwotę na rachunek spółki Mecsek-Gabona. Natomiast druga faktura, która powinna być opłacona w terminie 8 miesięcy od dnia dostawy, nie została uregulowana. W toku weryfikacji zeznania podatkowego węgierskiej spółki, organy podatkowe zwróciły się z pytaniem do odnośnych władz włoskich o informacje dotyczące spółki Agro-Trade. Spółki nie można</p>	<p>Czy dostawa towarów jest zwolniona z podatku VAT w sytuacji, gdy towary zostały dostarczone kupującemu, który w czasie, gdy została zawarta umowa sprzedaży, był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim oraz czy powinien upewnić się, że zbyte towary przekroczyły granicę kraju i że miał miejsce transport wewnątrz terytorium wspólnotowego?</p>	<p>42. Należy ponadto sprecyzować, że w wypadku gdy kupujący korzysta z uprawnienia do dysponowania rozpatrywanym towarem jak właściciel w państwie członkowskim dostawy i podejmuje się przetransportować ten towar do państwa członkowskiego przeznaczenia, należy mieć na względzie okoliczność, iż dowód, który sprzedawca może przedstawić władzom skarbowym, zależy zasadniczo od dokumentów, jakie otrzyma on w tym celu od kupującego.</p> <p>43. Sąd Trybunał uznał, że jeżeli dostawca wykonał swe obowiązki dotyczące wykazania dostawy wewnątrzspółnotowej, podczas gdy kupujący nie spełnił umownego obowiązku wysyłki lub transportu towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, wówczas to kupujący zobowiązany jest z tytułu podatku VAT w tym państwie członkowskim.</p> <p>48. Nie jest więc sprzeczne z prawem unijnym wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można</p>



<p>było odnaleźć - żadna spółka nosząca tę firmę nie była zarejestrowana pod tym adresem. W toku postępowania ustalono, że w dacie wystawienia faktur spółka Agro-Trade dysponowała numerem identyfikacyjnym VAT.</p> <p>Węgierski organ podatkowy stwierdził, że Mecsek-Gabona nie zdołała wykazać w toku postępowania podatkowego rzeczywistego charakteru wewnątrzspółnotowej dostawy towarów objętej zwolnieniem z podatku VAT. Odliczenie było możliwe pod warunkiem upewnienia się nie tylko co do odbioru towarów, ale także co do ich dotarcia na miejsce przeznaczenia. Spółka jest zobligowana do zapłaty zaległego podatku wraz z karnymi odsetkami.</p>		<p>racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym 50. W konsekwencji w wypadku oszustwa popełnionego przez kupującego w sprawie przed sądem krajowym jest zasadne, by uzależnić prawo sprzedawcy do skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT od spełnienia wymogu dobrej wiary.</p> <p>53. Do sądu krajowego należy dokonanie globalnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy spółka Mecsek-Gabona działała w dobrej wierze i czy dokonała wszystkiego, czego można racjonalnie wymagać od niej w celu upewnienia się, że dokonywana czynność nie skutkuje włączeniem tej spółki do uczestnictwa w oszustwie skarbowym.</p>
---	--	--

Wyrok z 6 grudnia 2012 r., sprawa: **C-285/11**

Strony: Bonik EOOD Przeciwko Direktor na direktija „Obżałwane i uprawnienie na izpylnenieto”, Warna, pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>Organy podatkowe stwierdziły, że nie ma dowodów na dokonanie wewnątrzspółnotowych dostaw pszenicy i słoneczników zgłoszonych przez Bonik jako dokonanych na rzecz spółki prawa rumuńskiego Agrisco SRL, a uwzględniając fakt, że ilość pszenicy i słonecznika określona na fakturach sporządzonych przez Bonik, zgodnie z księgami rachunkowymi tej spółki,</p>	<p>Czy z przepisów art. 178 lit. a) i b), art. 14, 62, 63, 167 i 168 dyrektywy 2006/112 można wywieść wykładnię pojęcia »brak faktycznej dostawy«, a jeżeli tak, to czy pojęcie »brak faktycznej dostawy« w odniesieniu do jego definicji pokrywa się z pojęciem »oszustwa podatkowe«, czy też jest w nim zawarte? Co w rozumieniu [tej] dyrektywy obejmuje pojęcie »oszustwa podatkowe«? Czy uzależnienie prawa do odliczenia od</p>	<p>40. (...) podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia, wyłącznie jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik ten, będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcjach wiążących się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, popełnionym</p>



<p>została usunięta z jej składu i nie stwierdzono jej obecności w chwili przeprowadzania owej kontroli, wskazana ilość towaru była przedmiotem podlegającym opodatkowaniu dostaw na terytorium bułgarskim.</p> <p>Ponadto organy podatkowe dokonały kontroli dotyczących transakcji kupna pszenicy zgłoszonych przez Bonik jako dokonanych od spółek Favorit stroj Warna EOOD (zwanej dalej „Favorit stroj”) oraz Agro trejd BG Warna EOOD (zwanej dalej „Agro trejd”), z tytułu których to transakcji został odliczony podatek VAT. Bonik posiadała faktury sporządzone przez Favorit stroj i Agro trejd, odpowiadające tym transakcjom kupna. Jednakże w celu upewnienia się, że rzeczony transakcje kupna rzeczywiście miały miejsce, bułgarskie organy podatkowe przeprowadziły dodatkowe kontrole u dostawców spółki Bonik, to jest w spółkach Favorit stroj i Agro trejd, a także u dostawców tych ostatnich, czyli w spółkach Ljusi trejd EOOD, Eksim pļus EOOD i Riwa agro stiļ EOOD.</p> <p>Ponieważ kontrole te nie pozwoliły na wykazanie, że Ljusi trejd EOOD, Eksim pļus EOOD i Riwa agro stiļ EOOD rzeczywiście dokonały dostawy towarów na rzecz spółek Favorit stroj i Agro trejd, bułgarskie organy podatkowe wywnioskowały z tego, że spółki te nie posiadały wystarczającej ilości towarów koniecznej do dokonania dostaw na rzecz spółki Bonik, i uznały, że dostawy między rzeczonymi spółkami a spółką Bonik nie miały w</p>	<p>zachowania dostawcy lub jego poprzednich dostawców stanowi dopuszczalny środek do zapewnienia poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym?</p>	<p>przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha tych dostaw lub tych usług</p> <p>41. Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w rzeczonyj dyrektywie jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT.</p> <p>42. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa. 43. W rezultacie, ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw</p>
---	--	---



rzeczywistości miejsca.		
Wyrok z 31 stycznia 2013 r., sprawa: C-642/11		
<p>Strony: Stroj trans EOOD Przeciwno Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite</p>		
OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>W 2009 r. spółka Stroj trans EOOD odliczyła naliczony podatek VAT na podstawie szeregu faktur dotyczących dostawy oleju napędowego wystawionych przez Hadzi 98 EOOD i Dieseltrans-73 EOOD. Organy podatkowe przeprowadziły kontrole u tych przedsiębiorców oraz u ich dostawców, w trakcie których przedstawiono wymagane dokumenty. W następstwie przeprowadzonych kontroli organy podatkowe uznały, iż przedstawione dokumenty nie pozwalają prześledzić obrotu paliwem oraz że omawiane faktury nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji, w związku z czym nie zostały spełnione warunki powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.</p>	<p>Czy zasadna jest odmowa zwrotu podatku VAT w sytuacji gdy nie dokonano korekty podatku VAT w następujących wypadkach: wystawca faktury nie przedstawił żadnych dokumentów w ramach przeprowadzonej u niego kontroli skarbowej, wystawca faktury podczas kontroli skarbowej przedstawił dokumenty, jednak jego dostawca nie przedstawił żadnych dowodów albo na podstawie przedstawionych dowodów nie da się stwierdzić, że towary zostały rzeczywiście dostarczone albo usługi wykonane, w ramach kontroli skarbowej u wystawcy faktur nie sprawdzono rzeczonych dostaw na wcześniejszych etapach obrotu?</p>	<p>52. W związku z powyższymi rozważaniami na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku VAT. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający.</p>



Strony: Marcin Jagiełło Przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>M. Jagiełło, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie transportu towarów oraz sprzedaży odzieży, dokonał obniżenia należnego podatku VAT o podatek naliczony, wynikający z faktur dokumentujących zakup paliwa wystawionych przez Bogromil sp. z o.o. Organy podatkowe odmówiły M. Jagielle prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, że zakwestionowane faktury nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Spółka Bogromil, zarejestrowana zresztą jako podatnik VAT, była bowiem zaangażowana w proceder handlu nielegalnym paliwem i pełniła rolę firmanta A. Kucharskiego – rzeczywistego właściciela i sprzedawcy tego paliwa. Dokumentacja księgowa spółki Bogromil nie wykazała żadnej faktury na zakup paliwa do silników wysokoprężnych, organy podatkowe doszły więc do wniosku, że spółka ta nie dysponowała takim paliwem, a tym samym nie mogła go odsprzedawać dalej innym przedsiębiorcom. Organy te nie kwestionowały faktycznych zakupów i używania przez M. Jagiełłę dostarczonego produktu do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wykonywania usług transportowych. Ponadto organy te nie analizowały ani nie ustalały, czy wielkość faktycznych dostaw i cena towaru były zgodne z danymi wykazanymi na</p>	<p>Czy art. 4 ust. 1 i 2 w związku z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy sprzeciwia się uznaniu za dostawę towarów sprzedaży dokonanej przez podmiot, który za zgodą innej osoby, w celu zatajenia własnej działalności gospodarczej, posłużył się firmą tej osoby oraz czy art. 17 sprzeciwia się odliczeniu podatku z faktury wystawionej przez osobę, która jedynie firmowała sprzedaż towaru dokonaną przez inny podmiot, bez wykazania, że nabywca wiedział lub na podstawie obiektywnych okoliczności mógł przewidzieć, że transakcja, w której uczestniczy, wiąże się z przestępstwem lub innymi nieprawidłowościami, jakich dopuścił się wystawca faktury lub podmiot z nim współdziałający?</p>	<p>Opierając się na wydanych wcześniej wyrokach w sprawie (np. Mahagében i Dávid,) stwierdzono, że „ 43. szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów otrzymanych przez niego, na tej podstawie, iż biorąc pod uwagę przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury dotyczącej tej dostawy, uznaje się, że nie została ona rzeczywiście dokonana przez rzeczonoego wystawcę, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymaganania od podatnika podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana dostawa wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający”</p> <p>32. Okoliczność, że towar nie został otrzymany bezpośrednio z rąk wystawcy faktury, nie musi bowiem stanowić przestępczego zatajenia faktycznego dostawcy, lecz może mieć inne przyczyny, takie jak w szczególności istnienie dwóch kolejnych sprzedaży dotyczących tych samych towarów, które na zamówienie są transportowane bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego</p>



<p>zakwestionowanych fakturach. M. Jagiełło wniósł skargę na powyższą decyzję.</p>		<p>nabywcy, w ten sposób, że mają miejsce dwie kolejne dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, lecz jeden faktyczny transport (zob. ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 34). Ponadto nie jest konieczne, aby pierwszy nabywca stał się właścicielem danych towarów w chwili owego transportu, ponieważ istnienie dostawy w rozumieniu tego przepisu nie jest uzależnione od przeniesienia prawnej własności towaru</p> <p>33. Jednakże w razie uznania przez organy podatkowe w związku z przestępstwem lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury, że transakcja zafakturowana i powoływana jako podstawa prawa do odliczenia nie została rzeczywiście zrealizowana, odmowa prawa do odliczenia wymaga wykazania przez te organy na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana transakcja wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający</p>
--	--	--

Wyrok z 9 października 2014 r., sprawa: **C-492/13**

Strony: Traum EOOD Przewodnik Direktor na direktija „Obzawane i danyčno-osiguritelna praktika” Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>Traum prowadził działalność w zakresie ogólnych usług budowlanych. W deklaracji VAT zgłosił dokonanie</p>	<p>Czy należy uznać, że warunek zwolnienia z podatku przewidziany w art. 138 ust. 1 dyrektywy jest spełniony i w</p>	<p>30. (...) obowiązki, jakie ciążyą na podatniku w dziedzinie dowodów, powinny być określone w zależności od</p>



<p>wewnątrzspółnotowej dostawy uchwytów do noży i półfabrykatów, zwolnionych z podatku VAT, na rzecz spółki Evangelos gaitadzis z siedzibą w Grecji, wystawiając dokumenty przewidziane w art. 45 rozporządzenia wykonawczego do ZDDS, to znaczy dwie faktury zawierające grecki numer VAT spółki Evangelos gaitadzis, protokół dostawy, międzynarodowe listy przewozowe oraz podpisany protokół odbioru towarów. Z kolei spółka Evangelos gaitadzis ani nie zgłosiła wewnątrzspółnotowego nabycia, ani nie zapłaciła VAT w Grecji. Podczas kolejnej kontroli podatkowej bułgarski organ podatkowy ponownie odwołał się do bazy danych VIES i stwierdził przy tej okazji, że spółka Evangelos gaitadzis nie była już zarejestrowana dla celów podatku VAT. W związku z tym wydał decyzję korygującą wobec Traum, opodatkowując transakcje sprzedaży na rzecz spółki Evangelos gaitadzis podatkiem TVA z tego powodu, iż spółka ta nie była zarejestrowana dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim, tak że warunek zwolnienia dotyczący posiadania statusu podatnika przez nabywcę, przewidziany w art. 7 ust. 1 ZDDS nie został spełniony. Traum podniósł, że przedstawił bułgarskiemu organowi podatkowemu wszystkie dokumenty wymagane zarówno przez ZDDS, jak również przez rozporządzenie wykonawcze do ZDDS, udowadniając istnienie dostawy wewnątrzspółnotowej. Ponadto twierdzi on, że</p>	<p>sprawie w której stwierdzono, że okoliczność, iż nabywca towarów nie ma statusu osoby zarejestrowanej dla celów VAT, została wskazana po dokonaniu dostawy, a skarżąca twierdzi, że wykazała należyłą staranność, zwracając się do z wnioskami o informacje, które jednak nie zostały udokumentowane? Czy praktyka administracyjna i orzecznictwo krajowe nakładające na sprzedawcę (wysyłającego, według umowy transportu) obowiązek wykazania autentyczności podpisu nabywcy oraz tego, że podpis ten jest podpisem osoby reprezentującej spółkę będącą nabywcą lub jednego z jej pracowników pełniącego odpowiednią funkcję lub osoby upoważnionej, są sprzeczne z zasadami neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań?</p>	<p>warunków określonych wyraźnie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajową praktykę przyjętą dla podobnych czynności</p> <p>34. Tymczasem sprzeczne z zasadą pewności prawa byłoby odmówienie korzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT z tytułu spornych w postępowaniu głównym transakcji z tego powodu, iż dostawca nie przedstawił takich dodatkowych dowodów w trakcie późniejszej kontroli tych transakcji, podczas gdy dokumenty przedstawione przez Traum na poparcie jego deklaracji były zgodne z wykazem dokumentów, które powinny zostać przedstawione bułgarskiemu organowi podatkowemu, ustalonym w art. 45 rozporządzenia wykonawczego do ZDDS, i zostały początkowo zaakceptowane przez ten organ jako dowody wykazujące prawo do zwolnienia, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.</p> <p>35. Jeżeli chodzi o odmowę zwolnienia z podatku VAT z tytułu spornej w postępowaniu głównym dostawy z tego powodu, że nabywca nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim w chwili dostawy, to oczywiście prawdą jest, że nadanie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT stanowi dowód posiadania statusu podatnika dla celów stosowania tego podatku i ułatwienia kontroli podatkowej transakcji wewnątrzspółnotowych (zob. podobnie wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt</p>
---	---	---



<p>dokonał owych transakcji w dobrej wierze, po sprawdzeniu numeru identyfikacji dla celów VAT spółki Evangelos gaitadzis w bazie danych VIES przed zawarciem spornych transakcji</p>		<p>60). 36. Niemniej jednak z uwagi na to, że obowiązek sprawdzania, czy dany podmiot jest podatnikiem, spoczywa na właściwym organie krajowym, zanim ten ostatni nada podatnikowi numer identyfikacyjny VAT, ewentualna nieprawidłowość takiego rejestru nie powinna prowadzić do pozbawienia podmiotu gospodarczego, który oparł się na danych ujętych w tymże rejestrze, prawa do zwolnienia, z którego podmiot ów miałby możliwość skorzystać. W ten sposób Trybunał orzekł, że sprzeczne z zasadą proporcjonalności byłoby uznanie dostawcy za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT z tego tylko powodu, iż nastąpiło retroaktywne wykreślenie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy</p>
---	--	--



Strony: PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>W 2004 r. PPUH Stehcemp przeprowadziła szereg transakcji nabycia oleju napędowego, który wykorzystwała w ramach swojej działalności gospodarczej. Faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez Finnet sp. z o.o. PPUH Stehcemp dokonała odliczenia naliczonego podatku VAT z tytułu nabycia paliwa. W wyniku kontroli podatkowej organ podatkowy wydał decyzję odmowną prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, że faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez podmiot nieistniejący. Wykazano, że siedziba spółki była nienadająca się do użytku, a ponadto że Spółka nie była zarejestrowana do celów podatku VAT, nie składała deklaracji podatkowych i nie płaciła podatków. Ponadto nie ogłaszała rocznych sprawozdań finansowych i nie posiadała koncesji na obrót paliwami ciekłymi. Próby kontaktu z przedsiębiorcą również okazały się bezskuteczne. PPUH Stehcemp wniosła skargę do WSA, została ona oddalona ponieważ Spółka nie wykazała dochowania należytej staranności, bowiem nie upewniła się, czy transakcje te nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa.</p>	<p>Czy czynność, dokonywana w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, w której ani podatnik, ani organy podatkowe nie są w stanie ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru, jest dostawą towarów?</p>	<p>35. Jeśli chodzi o spółkę Finnet, taka działalność gospodarcza nie wydaje się wykluczona, biorąc pod uwagę okoliczności dostaw paliwa będących przedmiotem postępowania głównego. Wniosku tego nie podważa wskazana przez sąd odsyłający okoliczność, że stopień dewastacji nieruchomości, na jakiej znajdowała się siedziba spółki Finnet, uniemożliwił prowadzenie tam jakiegokolwiek działalności gospodarczej, ponieważ stwierdzenie takie nie wyklucza, iż powyższa działalność mogła być prowadzona w miejscu innym niż siedziba spółki. W szczególności, jeżeli dana działalność gospodarcza polega na dostawach towarów dokonywanych w ramach szeregu transakcji sprzedaży, pierwszy nabywca i odsprzedawca tych towarów może ograniczyć się do zlecenia pierwszemu sprzedawcy transportu danych towarów bezpośrednio do drugiego nabywcy (zob. postanowienia: Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, pkt 34; Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 32), przy czym sam niekoniecznie musi infrastrukturą służącą do magazynowania i transportu niezbędną do dokonania wskazanej dostawy towarów.</p> <p>36. Podobnie ewentualny brak możliwości</p>



		<p>skontaktowania się ze spółką Finnet lub z osobą wpisaną jako prezes do rejestru handlowego w ramach procedury administracyjnej, w sytuacji gdy te próby kontaktu miały miejsce w okresie wcześniejszym lub późniejszym niż dostawy będące przedmiotem postępowania głównego, nie pozwala na automatyczne przyjęcie braku działalności gospodarczej w dacie tych dostaw.</p> <p>39. (...) status podatnika nie może też zależeć od przestrzegania obowiązków podatnika, wynikających z ust. 4 i 5 wskazanego art. 22, dotyczących złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku VAT. Tym bardziej uznanie statusu podatnika nie może być uzależnione od obowiązku ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych czy posiadania koncesji na sprzedaż paliwa, bowiem obowiązki te nie są przewidziane w szóstej dyrektywie.</p> <p>53. W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za</p>
--	--	--



		<p>podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.</p>
--	--	--

Wyrok z 9 lutego 2017 r., sprawa: **C-21/16**

Strony: Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal Przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira

OPIS	PYTANIE	WYROK
<p>Euro Tyre jest portugalskim oddziałem spółki prawa niderlandzkiego, Euro Tyre BV. Euro Tyre prowadzi działalność w zakresie przywozu, wywozu i wprowadzania do obrotu opon różnych marek dla detalistów na terytorium Portugalii i Hiszpanii. Na rynku hiszpańskim dokonuje sprzedaży częściowo bezpośrednio, a częściowo za pośrednictwem dystrybutora, czyli spółki Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL. Spór dotyczy szeregu transakcji sprzedaży realizowanych na rzecz spółki Euro Tyre Distribución de</p>	<p><i>Czy w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przepisy sprzeciwiają się temu, by organ podatkowy państwa członkowskiego odmówił przyznania zwolnienia z VAT przekazującemu towar mającemu miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim, gdyż nabywca, mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, nie jest zarejestrowany w systemie VIES ani nie jest objęty w tym kraju systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, chociaż w</i></p>	<p>41. W niniejszym przypadku sama wskazana przez sąd odsyłający okoliczność, że sprzedawca, po pierwsze, wiedział o tym, iż w momencie dokonania transakcji nabywca nie był ani zarejestrowany w systemie VIES, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz, po drugie, był przekonany, że nabywca zostanie w późniejszym czasie zarejestrowany ze skutkiem wstecznym jako wewnątrzwspólnotowy podmiot gospodarczy, nie stanowi wystarczającego powodu do odmowy przez</p>



<p>Neumáticos w okresie obejmującym lata 2010–2012. W momencie dokonywania tych transakcji sprzedaży spółka ta była zarejestrowana jako podatnik VAT w Hiszpanii. Natomiast nie podlegała jeszcze w tym państwie systemowi opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia ani nie była zarejestrowana w systemie VIES. Dopiero w dniu 19 marca 2013 r. hiszpańska administracja podatkowa przyznała jej status wewnątrzspółnotowego podmiotu gospodarczego i zarejestrowała ją w tym systemie ze skutkiem od dnia 1 lipca 2012 r. Euro Tyre zgłosił wspomniane transakcje sprzedaży jako wewnątrzspółnotowe dostawy zwolnione na podstawie art. 14 lit. a) RITI. W następstwie kontroli podatkowej dotyczącej w Portugalii organ uznał, że przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, ponieważ w momencie dokonywania rozpatrywanych transakcji sprzedaży spółka Euro Tyre Distribución de Neumáticos nie była ani zarejestrowana do celów dokonania transakcji wewnątrzspółnotowych w Hiszpanii, ani zarejestrowana w systemie VIES. W związku z tym organ podatkowy i celny określił nową wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie VAT za lata 2010–2012 wraz z odsetkami za zwłokę.</p>	<p><i>momencie przekazania posiada on ważny numer identyfikacyjny VAT w tym innym państwie członkowskim, który to numer wykorzystano w treści faktur dotyczących transakcji i gdy spełniono materialnoprawne łączne przesłanki wewnątrzspółnotowej dostawy towarów?</i></p>	<p>organ podatkowy zwolnienia z VAT. Z informacji zawartych w przekazanych przez sąd odsyłający aktach sprawy i wskazanych w pkt 20 niniejszego wyroku wynika bowiem, że w niniejszej sprawie po stronie Euro Tyre nie doszło ani do oszustwa podatkowego, ani do unikania opodatkowania.</p> <p>42. W drugiej kolejności naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonywającego dowodu spełnienia wymogów materialnych (zob. wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).</p> <p>43. W rozpatrywanej sprawie, jak wynika to zasadniczo z pkt 26 niniejszego wyroku, zadane pytania opierają się na założeniu, że materialnoprawne przesłanki wewnątrzspółnotowej dostawy w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT zostały spełnione. Ponadto żadna informacja z przekazanych Trybunałowi akt sprawy nie wskazuje, aby naruszenie wymogu formalnego rozpatrywanego w postępowaniu głównym miało uniemożliwić stwierdzenie, że tak było. Do sądu odsyłającego należy jednak dokonanie niezbędnych ustaleń w tej kwestii.</p>
--	---	---

Należy zauważyć, że w przytoczonych orzeczeniach ze stanu faktycznego spraw wynikało, że rzeczywiście miały miejsce transakcje między poszczególnymi podatnikami. Natomiast jeśli organy podatkowe udowodnią, że nie miały miejsca czynności podlegające opodatkowaniu, to wyklucza to zastosowanie dobrej wiary. Jednocześnie, **TSUE stoi na stanowisku, że organy podatkowe nie**



mogą nakładać na podatników dodatkowych obowiązków kontrolnych, które powinny być wykonywane przez organy podatkowe w ramach ich szerokich kompetencji.

Koncepcja dobrej wiary z jednej strony powinna chronić podatników, z drugiej strony, jeżeli organy podatkowe uznają, że podatnik był w złej wierze, to za pomocą tej koncepcji można go pozbawić prawa do odliczenia, pomimo spełnienia przez podatnika warunków formalnych uprawniających do odliczenia podatku. Stąd, **może pojawić się pokusa, aby kwestionować prawo do odliczenia podatku VAT przy użyciu koncepcji dobrej wiary u rzetelnych przedsiębiorców będących w dobrej kondycji finansowej – od taki podmiotów znacznie łatwiej wyegzekwować uregulowanie zaległości podatkowej niż od oszustów, którzy prowadzili działalność gospodarczą w związku z działalnością przestępczą. Koncepcja dobrej wiary może zatem służyć jako sposób pociągnięcia do odpowiedzialności zbiorowej wszystkich podmiotów obracających danym towarem, w tym także podmiotów nieświadomie wciągniętych do karuzeli podatkowej.**

4.2 Okoliczności nie przesądzające o braku dobrej wiary w orzecznictwie TSUE

Z orzecznictwa TSUE wynika, że następujące okoliczności nie przesądzają samoistnie i automatycznie o braku dobrej wiary:

- brak zbadania przez podatnika czy jego kontrahent jest podatnikiem oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT (wyrok TSUE C-642/11 Stroj trans EOOD);
- brak upewnienia się przed podatnika, że jego kontrahent dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji oraz że był w stanie je przetransportować i wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT (wyrok TSUE w sprawach połączonych C-80/11 Mhageben oraz C-142/11 David);
- niesprawdzenie przez podatnika, że numer identyfikacyjny jego kontrahenta został wykreślony z mocą wsteczną (wyrok TSUE C-273/11 Mecsek-Gabona);
- odroczenie płatności za towary w sytuacji nieznanomości kontrahenta (wyrok TSUE C-273/11 Mecsek-Gabona);
- sprzedawca, po pierwsze, wiedział o tym, iż w momencie dokonania transakcji nabywca nie był ani zarejestrowany w systemie VIES, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz, po drugie, był przekonany, że nabywca zostanie w późniejszym czasie zarejestrowany ze skutkiem wstecznym jako wewnątrzwspólnotowy podmiot gospodarczy (wyrok TSUE C-21/16 Euro Tyre BV);
- faktura została wystawiona przez podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów (wyrok TSUE C-277/14 PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek);
- ewentualny brak możliwości skontaktowania się ze spółką Finnet lub z osobą wpisaną jako prezes do rejestru handlowego, w sytuacji gdy te próby kontaktu miały miejsce w okresie wcześniejszym lub późniejszym niż dostawy (wyrok TSUE C-277/14 PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek);
- towar nie został otrzymany bezpośrednio z rąk wystawcy faktury (postanowienie TSUE C-33/13 Marcin Jagiełło).

4.3 Praktyka polskich sądów



Jak już zostało wskazane, koncepcja dobrej wiary jest koncepcją wypracowaną w orzecznictwie, co więcej podejście TSUE do problemu dobrej wiary ewoluuje w czasie. Przekłada się to sposób stosowania koncepcji dobrej wiary przez polskie sądy administracyjne - polskie sądy administracyjne stosują koncepcję dobrej wiary w sposób niejednolity i niekonsekwentny. W części orzeczeń stosowanie przez sądy administracyjne kryteria dobrej wiary wydają się nieakceptowalne w świetle orzeczeń TSUE. Co więcej, sądy administracyjne w niektórych orzeczeniach nie krytkowały wymagań przez organy podatkowe od podatników w sposób generalny, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT oraz aby sprawdzał, czy podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa.

Wybrane, przykładowe orzeczenia polskich sądów, w których zastosowano koncepcję dobrej wiary:

- Wyrok NSA z 8 stycznia 2013 r., sygn. I FSK 1687/11: *„W przedmiocie oceny należytej staranności strony skarżącej w obrocie telefonami komórkowymi i ipodami oraz końcówkami wtryskiwaczy realizowanym, firmowanym przez spółkę "A." sąd pierwszej instancji stwierdził, że akceptuje stanowisko organów, że strona za wyjątkiem zweryfikowania istnienia spółki pod względem formalno-prawnym nie dokonała żadnych innych czynności, które mogłyby wskazywać, że należycie sprawdziła wiarygodność sprzedającego. O tym, że spółka powinna przewidywać, że sporne transakcje stanowią nadużycie prawa, zasadniczo świadczą mają zeznania świadków, którzy zeznali, że rola strony ograniczyła się do finansowania transakcji i wystawiania faktur sprzedaży na rzecz dwóch firm: "I." I.S. w T. oraz "G." z T. W ocenie Sądu odwoławczego należy zgodzić się z oceną organów podatkowych i przejętym przez sąd I instancji w konsekwencji stanem faktycznym, że powyższe okoliczności sprawy świadczą o nie dochowaniu należytej staranności w sprawdzeniu celowości dokonywanych transakcji z wymienionymi powyżej podmiotami. (...) Biorąc pod uwagę całokształt materiału dowodowego, czynności udokumentowane zakwestionowanymi fakturami VAT pozbawione były racjonalnego celu ekonomicznego”* utrzymujący w mocy wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 września 2011 r., sygn. I FSK 1687/11: *„Nie ma wątpliwości, że skarżąca doskonale wiedziała, iż mechanizm tego podatku polega m.in. na wpływie pieniędzy z budżetu państwa do podatnika. Wiedziała będąc podatnikiem VAT, że tylko uczciwe rozliczenie kwot podatku należnego i naliczonego pozwala na to, by Państwo nie zasililo podatkiem budżetu podatnika. Rozliczenie to przechodzi przez wiele ogniw. W takim wypadku nie ma potrzeby sięgania po wiedzę specjalistyczną, by mieć świadomość, że znajdują się oszuści, którzy będą chcieli wykorzystać mechanizm VAT, tworząc swojego rodzaju teatr na potrzeby swego procederu poprzez wciągnięcie innych podmiotów dla zakamuflowania oszustwa. Zatem skarżąca była świadoma istnienia możliwości zarabiania na VAT. Mimo to wdała się w transakcje, które były dla niej intratne, choć nie miały takich cech handlu, jak brak konieczności poszukiwania towaru, poszukiwania klienta, dopasowania ceny do potrzeb rynku.”*
- **Komentarz:** Z przywołanych orzeczeń wynika, że już same cechy transakcji, jej intratność powinny wzbudzić pewne podejrzenia u podatnika. Z wyroku tego wynika, że wszyscy podatnicy VAT powinni mieć świadomość, że mogą stać się uczestnikami oszustwa.
- Wyrok NSA z 29 maja 2014 r., sygn. I FSK 1034/13: **„Nie można też uznać, że umorzenie śledztwa w sprawie karno-skarbowej przez prokuraturę stanowi**



wystarczający dowód na brak świadomości współników skarżącej co do udziału w nielegalnych transakcjach. Postanowienie takie może stanowić dowód w sprawie podatkowej, choć nie może przesądzać o odpowiednim ustaleniu organów podatkowych czy sądu administracyjnego”

- **Komentarz:** Orzeczenie to pośrednio wskazuje, że w sprawach podatkowych organom podatkowym jest łatwiej udowodnić podatnikowi „winę” niż prokuratorowi w sprawie karnej. O ile w prawie karnym obowiązuje zasada domniemania niewinności, to ta zasada nie obowiązuje w prawie podatkowym.
- Wyrok WSA w Warszawie z 8 kwietnia 2016 r., sygn. III SA/Wa 767/15: **„Rację mają zatem organy podatkowe, a przede wszystkim DIS - twierdząc, że działania Spółki polegające m.in. na robieniu zdjęć towarom w magazynie, składanie deklaracji VAT-7 w terminie, kontakt z biurem rachunkowym prowadzącym księgowość O. nie miały na celu zachowania należytej staranności przy weryfikowaniu kontrahentów, lecz służyły temu, aby kolejne podmioty w ww. łańcuchu fikcyjnych dostaw – brokerzy - mogli być uznani za wiarygodnych podatników VAT, po to by skorzystać - niejako legalnie – z odliczenia VAT. Prawidłowe było w związku z tym stanowisko DIS, że działania Spółki, które miały na celu uwiarygodnienie pozorowanej działalności gospodarczej, jak również miały wywoływać przekonanie, że obrót towarami dostarczonymi do magazynu jest legalny, nie mogą jednocześnie świadczyć o dochowaniu należytej staranności podmiotu, który został powołany jedynie po to, by generować transakcje służące uwiarygodnieniu obrotu towarami na kolejnych etapach obrotu, działającego w sztucznie stworzonym łańcuchu firm, w celu wyłudzenia VAT od Skarbu Państwa.”**
- **Komentarz:** Z jednej strony organy podatkowe i sądy administracyjne nakazują podatnikom, aby zbierali oni dowody dokumentujące istnienie po ich stronie dobrej wiary i dokonywali sprawdzania swoich kontrahentów bez ograniczania się do sprawdzenia danych w rejestrach oraz rekomendują nawiązywanie osobistego kontaktu z kontrahentami. Z drugiej strony, w komentowanym wyroku, w ocenie organów podatkowych i Sądu, takie działania podatnika mogą także świadczyć o tym, że chce on w ten sposób zatuszować swój udział w przestępstwie.
- Wyrok WSA w Krakowie z 14 lipca 2016 r., sygn. I SA/Kr 516/16: **„Przenosząc powyższe uwagi na realia rozpoznawanej sprawy Sąd zauważa, że organ I instancji skupił się nie tylko na kwestii "wirtualnego biura", ale analizował również bieżącą działalność (brak koncesji na obrót paliwem na stacjach paliw, zaległości we wpłatach podatku VAT pomimo deklarowanych dużych obrotów) i postawił tezę, że fikcja funkcjonowania Spółki "...może stać się zagrożeniem dla obrotu gospodarczego". Spółka przedstawiła w odwołaniu dowody świadczącej jej zdaniem, że na stacjach paliw prowadzi działalność zgodnie z prawem. Organ odwoławczy nie weryfikując tych informacji skupił się wyłącznie na kwestii "wirtualnego biura" nie sprawdzając w istocie, czy Spółka otrzymała koncesję na sprzedaż detaliczną paliwa na stacjach paliw czy też nie.”**
- **Komentarz:** Wyrok ten pokazuje, że organy podatkowe stosując koncepcję dobrej wiary skupiają się na pojedynczych okolicznościach, które zdaniem organów podatkowych, automatycznie świadczą o tym, że podatnik nie był w dobrej wierze. W tym wyroku, WSA w Krakowie słusznie wytknął organom podatkowym, że taka praktyka jest nieprawidłowa. Komentowany wyrok stanowi przykład
- Wyrok WSA w Warszawie z 30 sierpnia 2016 r., sygn. III SA/Wa 2411/15 **„(...) to interesie Podatnika leżało zadbanie o zgromadzenie dowodów potwierdzających przebieg**



zdarzeń, które rodzą dla niego określone skutki podatkowe. Innymi słowy jeżeli w toku prowadzonej działalności podatnik nie zadba, aby już na etapie, kiedy określone zdarzenia mają miejsce, zgromadzić stosowne dowody, poniesie negatywne skutki niemożności wykazania, że zdarzenia te zaistniały i miały określony przebieg.”

- **Komentarz:** Z orzeczenia tego wynika, że na podatnikach ciąży generalny obowiązek zbierania dowodów i weryfikowania kontrahentów – TSUE w swoim orzecznictwie wyraźnie natomiast stwierdził, że organy podatkowe nie powinny wymagać od podatników takich działań.
- Wyrok NSA z 30 maja 2014 r., sygn. I FSK 1395/12: *„Należy bowiem podkreślić, że skutki lekkomyślnego czy niestaranego doboru i weryfikowania kontrahentów, a także dostarczanych przez nich towarów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie mogą być przerzucane przez podatników podatku od towarów i usług na budżet państwa, a w konsekwencji na wszystkich obywateli. W rozpatrywanej sprawie podatnik oczekiwał, że będzie mógł zrealizować prawo do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktur, które nie odzwierciedlały rzeczywistych transakcji, gdyż dotyczyły innego towaru dostarczonego przez inny podmiot, niż wynikało to z ich treści. Przy tym okoliczności, w których dochodziło do transakcji, jak wykazały organy, co prawidłowo ocenił Wojewódzki Sąd Administracyjny, świadczyły co najmniej o braku należytej dla odpowiedzialnego przedsiębiorcy staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej”* oraz poprzedzające go orzeczenie WSA w Gliwicach z dnia 11 września 2011 r., sygn. I FSK 1395/13: **„Brak jest jednak dowodów świadczących o tym, że Strona skarżąca będąca odbiorcą tych faktur wiedziała, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu lub stanowią nadużycie prawa. Natomiast są podstawy faktyczne do twierdzenia, że nie podjęła wszystkich działań, jakich można od Niej racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywane czynności nie prowadziły do udziału w przestępstwie lub nadużyciu prawa. Mianowicie przy zakupie "paliwa" wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej po cenie niższej cenie niż cena rynkowa Skarżący nie dokonał weryfikacji podmiotów wystawiających faktury na dostawę "paliwa", jeśli chodzi o to, czy posiadały one uprawnienia do handlu takimi towarami. (...) Tym samym uzyskanie przez Stronę dowodów dotyczących statusu kontrahentów w postaci zaświadczenia o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, zarejestrowania jako podatnika VAT, decyzji o nadaniu numeru NIP i REGON, przy braku dokumentów potwierdzających, że nabywany towar był olejem napędowym (świadczenia jakości, dokumentów przewozowych, czy dotyczących przewoźnika) nie może świadczyć o tym, że Skarżący dochował ze swej strony należytej staranności. Mając bowiem na względzie przedmiot dokonywanego zakupu, fakt prowadzenia działalności gospodarczej od [...] r., cenę towaru, sposób oferowania jego sprzedaży i dostawy, Strona powinna była podjąć dodatkowe działania mające na celu upewnienie się co do legalności nabywanego paliwa – najlepiej w siedzibie dostawcy – i zażądać przedstawienia koncesji na obrót paliwami – olejem napędowym, czego nie uczyniła. Samo oświadczenie dostawcy o legalności pochodzenia towaru w takich okolicznościach jego dostawy jest niewystarczające do uznania tego zapewnienia za przekonujące. Zapoznanie się jedynie z dokumentami rejestracyjnymi kontrahenta jako podmiotu gospodarczego nie wypełniło samej przesłanki należytej staranności, gdyż nie przesądzało, że dana firma miała prawo do prowadzenia działalności koncesjonowanej.**
- **Komentarz:** Z przywołanych orzeczeń wynika, że polskie sądy stawiają podatnikom nabywającym towary wrażliwe wymagania wyższe niż zwykła kupiecka staranność.



- Wyrok NSA z 21 maja 2014 r. sygn. I FSK 1126/13: „(...) Strona prowadząca działalność w zakresie obrotu paliwem powinna mieć na uwadze wszelkie regulacje prawne, które kształtują jej prawa i obowiązki. (...)
- **Komentarz:** W tym wyroku NSA uzależnił istnienie dobrej wiary od wymogu sprawdzenia przez podatnika czy jego dostawca przestrzega przepisów prawa innych niż przepisy ustawy o VAT. Jest to bardzo rygorystyczny wymóg, niezajdujący oparcia w przywołanym orzecznictwie TSUE.

Z przywołanych orzeczeń wynika, że podatnik, który chciałby kierować się wytycznymi z orzeczeń polskich sądów oraz wytycznymi z orzeczeń TSUE, znajdzie w tych orzeczeniach niekiedy zupełnie sprzeczne wymagania, co do sposobu swego postępowania. Stąd, z punktu widzenia przedsiębiorców, niezwykle pożądanym byłoby wprowadzenie definicji dobrej wiary wraz z katalogiem czynności, które powinien podjąć podatnik, aby zweryfikować swoich kontrahentów do ustawy o VAT. Bez uregulowania dobrej wiary w przepisach ustawy o VAT lub bez oficjalnych wytycznych, co do sposobu postępowania, rzetelni przedsiębiorcy nieświadomie wciągając w oszukańcze transakcje muszą ponosić ryzyko zakwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie koncepcji dobrej wiary.

4.4 Praktyka organów podatkowych

Poniżej przedstawiamy „przykłady z życia” jak koncepcja dobrej wiary jest stosowana w praktyce przez organy podatkowe. Są to fragmenty protokołów, decyzji i pism kierowanych do stron postępowań z branży elektronicznej.

Przykład nr 1

- *„Spółka opracowała procedury postępowania przy doborze dostawców i nabywców elektroniki. Procedury te były przestrzegane w stosunku do kontrahentów X i Y. Jednak Spółka nie wskazała dowodów świadczących o tym aby wymagała od swoich dostawców weryfikacji kontrahentów”*
- **Komentarz:** Obowiązek wymagania od dostawców, aby ci weryfikowali swoich kontrahentów oraz uzależnianie prawa do odliczenia podatku VAT od spełniania tego obowiązków nie wynika ani z przepisów Dyrektywy VAT ani z orzecznictwa TSUE dotyczącego dobrej wiary.

Przykład nr 2

- Protokół z przesłuchania strony – Prezesa Spółki X

Pytanie: *„Czy słyszał Pan o występujących nadużyciach podatkowych w handlu elektroniką w szczególności telefonami komórkowymi występującymi w Polsce?”*

Odpowiedź: *„Znam temat z doniesień medialnych od końca 2013 r. i początku 2014 r.”*

Wniosek organu podatkowego przedstawiony w protokole kontroli za 2012 r.: *„Również Prezes Spółki X był świadomy istnienia nadużyć podatkowych w handlu elektroniką”*

- **Komentarz:** Z doświadczeń przedsiębiorców wynika, że organy podatkowe prowadząc postępowanie niejednokrotnie oceniają zebrany w sprawie materiał dowodowy według z góry przyjętej tezy. Podany przykład w doskonały sposób obrazuje taką niezgodną z prawem praktykę.



Przykład nr 3

- Fragment ponaglenia złożonego przez Spółkę: „Spółka zdaje sobie sprawę, iż okoliczności ujawniane w trakcie postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i skarbowe, mogą świadczyć o nieprawidłowościach w obrocie smartfonami na **uprzednich etapach ich dystrybucji, które powinny być dokładnie i wszechstronnie wyjaśnione.** (...) Wyjaśnienie tych okoliczności może być zatem długotrwałe. Niemniej jednak konieczne jest podkreślenie, iż przedmiotem czynności kontrolnych prowadzonych wobec Spółki, mogą być tylko takie okoliczności, za które jest ona odpowiedzialna. Zdaniem Spółki, nie da się w żaden logiczny sposób uzasadnić odpowiedzialności Spółki **za działania dalszych kontrahentów jej kontrahentów, co do którego nie miała i nie mogła w oczywisty sposób mieć żadnej wiedzy (tj. że nie przeprowadzali oni swoich transakcji w pełnej zgodzie z prawem).** Prawidłowość postępowań innych kontrahentów organy podatkowe i skarbowe powinny weryfikować w odrębnych postępowaniach, wszczętych wobec tych podmiotów”
- Protokół z kontroli: „Ponadto Spółka w ponagleniu na bezczynność organu z dnia _____ skierowanym do Dyrektora Izby Skarbowej w _____ pisze, **że zdaje sobie sprawę, iż okoliczności ujawnione w trakcie postępowań, mogą świadczyć o nieprawidłowościach w obrocie smartfonami na uprzednich etapach ich dystrybucji oraz, że kontrahenci mogli nie przeprowadzić swoich transakcji w pełnej zgodności z prawem. Tak więc, Spółka miała świadomość co do charakteru transakcji w jakich uczestniczyła i jaką rolę pełnił magazyn Spółki X w miejscowości Y.**”
- Komentarz: Spółka w ponagleniu napisała jedynie, że okoliczności ujawnione w trakcie postępowania mogą świadczyć o nieprawidłowościach, w żadnym wypadku nie przyznała się do tego, że na moment dokonywania tych transakcji *miała świadomość co do charakteru transakcji, w jakich uczestniczyła.* Organ dokonał tutaj nadinterpretacji fragmentu pisma Spółki. Co więcej, taki sposób interpretowania i oceny pism podatników składanych w toku postępowania jest niezgodny z zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika.

Przykład nr 4

- Organ prowadził kontrolę prawie 3 lata. Przez dwa lata, Spółka X otrzymywała tylko postanowienia o przedłużeniu czasu trwania kontroli, bez podawania przyczyny – dlatego konieczne jest przedłużenie czasu trwania kontroli.
- Organ wydał protokół z kontroli i decyzję o zabezpieczeniu na Z mln zł, nie czekając na złożenie przez Spółkę zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu z kontroli.
- Organ oparł swoje stanowisko na odpowiedzi z brytyjskiej administracji podatkowej w sprawie kontrahenta Y. W całym okresie, w którym realizowano transakcje z Y, Y posiadał aktywny numer VAT UE, który był potwierdzany przez system VIES. Wiceprezes Spółki X odwiedził Spółkę Y na wiosnę 2013 r. w celu poprawy kontaktów handlowych. Organ nie zakwestionował dokonywania płatności za dostawy, wywozu towaru do innego kraju UE oraz aktywności Y jako podatnika VAT-UE.
- W odpowiedzi z 13 stycznia 2015 r., a więc 3 lata po realizacji transakcji przez X z Y, brytyjska administracja podatkowa poinformowała, że nie będzie w stanie uzyskać wnioskowanych dokumentów/informacji dotyczących Y, gdyż Y zakończył swoją działalność. W treści odpowiedzi nie wskazano w żadnym miejscu, że są wątpliwości, co



do tego, czy Y działał zgodnie z brytyjskim prawem. Brytyjska administracja podatkowa wskazała, że w październiku 2013 r. dyrektor Y poinformował lokalne władze skarbowe, że Y planuje zakończyć działalność i że Y zostanie wyrejestrowany z rejestru podatników VAT w listopadzie 2013 r.

- Na podstawie takiej odpowiedzi brytyjskiej administracji podatkowej, organ uznał, że spółka Y nie nabywała faktycznie towaru od X w 2012 r.
- Jednocześnie organ odmówił przeprowadzenia dowodu w postaci przesłuchania świadków w osobach pracowników Spółki X, którzy mogliby potwierdzić czy do transakcji sprzedaży towaru między X a Y faktycznie dochodziło.
- **Komentarz:** Jest to kolejny przykład jak organy podatkowe chcą udowodnić z góry powziętą tezę, ocenia materiał dowodowy w sposób dowolny i niezgodny z zasadami logiki oraz doświadczenia życiowego.

Przykład nr 5

- Kontrahent Y przez cały 2013 r. składał deklaracje VAT oraz wpłacał należny podatek wynikający z tych deklaracji do US
- Organ podatkowy w decyzji zarzucił Spółce X, że w 2013 r. nie wymagała od swojego kontrahenta Y przedstawienia kopii deklaracji VAT oraz dowodów wpłaty podatku – jak uzasadnienie dla złej wiary Spółki X - i odmówił Spółce X prawa do odliczenia podatku VAT z faktur wystawionych przez kontrahenta Y
- **Komentarz:** Ten przykład pokazuje, że organy podatkowe stosują koncepcję dobrej wiary w sposób sprzeczny z tezami orzeczeń TSUE, a co więcej, wykorzystują tę koncepcję oraz fakt, że katalog czynności, które powinien wykonać przedsiębiorca w celu weryfikacji kontrahentów nie jest nigdzie zdefiniowany, aby w zupełnie arbitralny sposób pozbawiać podatników prawa do odliczenia podatku VAT.

4.5 Koncepcja dobrej wiary w warunkach polskich – jak sposób prowadzenia kontroli i postępowań podatkowych przez organy podatkowe wpływa na pozycję podatnika

Organ podatkowy stosują koncepcję dobrej wiary w ramach prowadzenia kontroli i postępowań podatkowych w zakresie podatku VAT. Przepisy proceduralne tj. przepisy Ordynacji podatkowej, przepisy ustawy o KAS oraz przepisy uchylonej ustawy o kontroli skarbowej regulujące prawa i obowiązki podatników w poszczególnych postępowaniach wpływają na to, w jaki sposób organy podatkowe badają to, czy podatnik był w dobrej wierze. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na następujące bardzo istotne kwestie¹⁰:

- brak ustawowego domniemania, że podatnik jest rzetelny i świadomie nie dąży do naruszenia prawa podatkowego;
- brak efektywnych i skutecznych instrumentów prawnych umożliwiających podatnikom egzekwowanie przestrzeganie ich praw w toku poszczególnych postępowań;

¹⁰ Wszystkie wymienione kwestie zostały szczegółowo opisane w *Założeniach nowej ordynacji podatkowej*



- brak ustawowego zakazu nadużywania prawa podatkowego przez organy podatkowe polegającego na jego interpretowaniu i stosowaniu w sposób powodujący ograniczenie praw podatnika lub zwiększający jego obowiązki niezgodnie z celem regulacji prawnej (np. poprzez przenoszenie ciężaru dowodu z organu na stronę postępowania).

W obecnym stanie prawnym, jeżeli prawa podatnika są naruszane przez organy podatkowe w toku postępowania, podatnik nie ma żadnych instrumentów prawnych, aby wyegzekwować od organu przestrzeganie jego praw. Jedynie wówczas, gdy niezgodne z prawem działania administracji podatkowej mają przedmiot rozstrzygnięcia podlegającego kontroli instancyjnej lub sądowej, podatnik może to podnieść w treści środka odwoławczego. Jeżeli działania organu podatkowego polegają natomiast do kierowania do podatnika wezwań i żądań, które w ocenie podatnika nie mają podstaw prawnych, podmiot ten w zasadzie nie dysponuje żadnymi instrumentami prawnymi, które chroniłyby podatnika przed nadużywaniem prawa przez organy podatkowe.

Co więcej, nawet jeśli podatnikom przysługują środki ochrony prawnej, to nie zawsze organy podatkowe niezwłocznie wykonują wiążące rozstrzygnięcia sądu. Jako przykład można powołać działania administracji skarbowej wobec MGM S.A., które doprowadziły do złożenia wniosku o upadłość przez spółkę¹¹. MGM S.A. w październiku 2016 złożyła skargę na decyzję UKS z lipca 2016 r., w której dyrektor UKS określił przybliżoną kwotę zobowiązania MGM z tytułu VAT za styczeń - grudzień 2012 r. i zabezpieczył ją na majątku spółki. W styczniu 2017 r. WSA nakazał UKS wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji, jednak kontrola skarbową nie uczyniła tego. WSA w Warszawie postanowieniem o sygn.III SA/Wa 3834/16 z dnia 30 stycznia 2017 r. postanowił wstrzymać wykonanie decyzji II instancji oraz poprzedzającej ją decyzji dyrektora UKS w przedmiocie określenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od stycznia do grudnia 2012 r. oraz zabezpieczenia jej na majątku podatnika (decyzja dotyczyła zabezpieczenia kwoty 23,5 mln zł). Jak wskazał Sąd w uzasadnieniu postanowienia: „Skarżąca (...) Wykazała mianowicie, że wykonanie decyzji o zabezpieczeniu może doprowadzić do utraty płynności finansowej, co w dalszej kolejności może doprowadzić do zaprzestania prowadzenia dotychczasowej działalności gospodarczej i utraty miejsc pracy przez ponad 40 pracowników. (...) Skarżąca szczegółowo opisała swoją sytuację finansową i rzetelnie potwierdziła ją dokumentami źródłowymi. Wyjaśniła na czym polega specyfika jej działalności, na którą składają się powtarzające się cykle zakupu i sprzedaży sprzętu elektronicznego. W celu realizacji takiego cyklu gospodarczego niezbędne są zasoby gotówkowe konieczne do terminowej spłaty zaciągniętych wcześniej zobowiązań oraz zakupu kolejnych towarów, których sprzedaż generuje przychód. W rezultacie niedobór środków finansowych może skutkować zaległościami w płatnościach za dostawy, co w dalszej perspektywie może doprowadzić do ich wstrzymania i pozbawienia Skarżącej źródeł przychodu. To z kolei zagraża jej dalszemu bytowi jako przedsiębiorcy. Może być ona bowiem zmuszona do likwidacji. W tej sytuacji Sąd doszedł do przekonania, że Skarżąca wykazała spełnienie przesłanki wstrzymania wykonania decyzji jaką jest niebezpieczeństwo spowodowania trudnego do odwrócenia skutku w rozumieniu art. 61 § 3 P.p.s.a., co uzasadniało przyznanie jej wnioskowanej ochrony w postaci wstrzymania wykonania tej decyzji”. Mimo takiego rozstrzygnięcia Sądu, z którego wprost wynika, że dalsze utrzymywanie zabezpieczenia na majątku spółki zagraża jej płynności finansowej, dyrektor UKS nie wykonał wyroku sądu. Warto dodać, że MGM S.A. była firmą działającą na rynku od ponad 11 lat, według rankingu

¹¹ <http://www.mgm.com.pl/?id=90> ; <https://www.crn.pl/aktualnosci/mgm-upada-z-powodu-vat>



Rzeczpospolitej była 129 eksporterem w Polsce, 34 firmą z udziałem eksportu w ogólnej sprzedaży i 766 firmą pod względem wielkości w Polsce.

Ten rażący przykład pokazuje, że bardzo dużo jeszcze musi się zmienić w sposobie traktowania podatników przez organy podatkowe.

Kolejnym aspektem jest długotrwałość kontroli i postępowań podatkowych oraz niedopuszczalność skargi na przewlekłość postępowania *ex post*¹². Podatnicy mogą złożyć skargę do sądu na bezczynność organu lub przewlekłe prowadzenie postępowania, które poprzedza ponaglenie, dopóki nie zostanie wydana w sprawie decyzja. Oznacza to, że obecnie podatnicy nie mają trybu, w którym mogą dochodzić ustalenia istnienia przewlekłości postępowania, jeżeli w czasie między złożeniem skargi na bezczynność organu lub przewlekłe prowadzenie postępowania a rozstrzygnięciem sprawy przez sąd administracyjny zostanie wydana decyzja. A stwierdzenie przewlekłości postępowania może okazać się niezbędne, aby móc dochodzić roszczeń odszkodowawczych na drodze cywilnoprawnej. Ponadto, organ podatkowy powinien być zobowiązany przez organ wyższego stopnia do załatwienia sprawy w ściśle określonym terminie.

Warto także zwrócić uwagę, że **polski system podatkowy, w przeciwieństwie do systemów podatkowych innych państw, nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygnięcia spraw podatkowych w drodze uzgodnień dokonywanych między podatnikiem a organem podatkowym**. W szczególności, podatnicy nie mogą uzgodnić z urzędem, że będą weryfikować swoich kontrahentów za pomocą określonych mechanizmów, co uchroni ich przed zarzutem, że nie działali z wymaganą starannością.

4.6 Gromadzenie materiału dowodowego w sprawach z zakresu dobrej wiary

Zgodnie z art. 120 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Ponadto, jak stanowi art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej jako dowód należy dopuścić wszystko co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Dowodami mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Tym samym, w Polsce obowiązuje koncepcja otwartego postępowania dowodowego w sprawach podatkowych.

Ponadto, jak wynika z orzecznictwa sądowego, chociaż to organ podatkowy jest gospodarzem postępowania dowodowego, nie znaczy to, że podatnik jako strona postępowania powinien zachowywać się biernie. W sprawach podatkowych sądy administracyjne badają czy organy podatkowe prowadząc postępowanie dowodowe działały zgodnie z prawem i czy stan faktyczny w związku z tym został ustalony w prawidłowy sposób.

W sprawach z zakresu podatku VAT, w których ma zastosowanie koncepcja dobrej wiary, organy podatkowe kierując się interesem fiskalnym, jak wynika z obserwacji autorów Raportu oraz doświadczeń członków ZIPSEE „Cyfrowa Polska”, niejednokrotnie starają się odpowiednim prowadzeniem postępowania dowodowego udowodnić podatnikowi, że był w złej wierze lub że

¹² Kwestia ta została poruszona w Założeniach nowej Ordynacji podatkowej



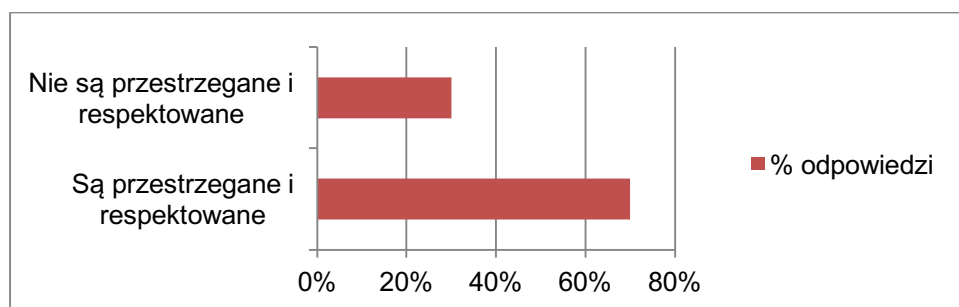
był świadomym uczestnikiem przestępczego procederu. W szczególności, otwarty katalog dowodów pozwala organom podatkowym pozyskiwać dowody z innych postępowań podatkowych, z kontroli krzyżowych oraz z postępowań karnych i karnych skarbowych. Podatnik dowiaduje się o tym, że do jego sprawy zostały włączone materiały z innych postępowań z postanowienia organu podatkowego oraz z akt sprawy. W jaki sposób organy podatkowe pozyskały wiedzę o przydatności akt innych postępowań, dlaczego został włączony tylko fragment akt danej sprawy albo jedynie wybrane wyjaśnienia złożone przez podatnika w nie jego sprawie w trybie art. 155 Ordynacji podatkowej – odpowiedzi na te pytania z punktu widzenia podatnika pozostają bez odpowiedzi, gdyż podatnikowi nie przysługuje żaden tryb formalnoprawny, w tym zażalenie na postanowienie. Ponadto, z doświadczenia autorów Raportu wynika, że niestety powszechną praktyką jest odmawianie przez organy podatkowe stronom przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków z powodu przeprowadzenia tego dowodu w postępowaniu karnym. Organy podatkowe nie zgadzają się na przeprowadzenie dowodu ze przesłuchania świadków nawet wówczas, gdy w toku postępowania karnego świadkowie zeznawali jako podejrzani lub oskarżeni, a nie jako świadkowie. Podatnik, który nie ma przecież dostępu do akt postępowania karnego (jeśli to nie jest postępowanie prowadzone przeciwko niemu) nie wie też, czy przypadkiem świadek, który zeznawał przed prokuratorem i protokół z tego przesłuchania został włączony do akt sprawy podatkowej, nie zmienił swoich zeznań na etapie postępowania karnego przed sądem. Nie ma również wątpliwości, że samo przesłuchanie w charakterze świadka w postępowaniu karnym i w postępowaniu podatkowym różni się od siebie oraz zupełnie inaczej odbierane jest przez przesłuchiwaną świadków. Zatem nie powinno się nadużywać wykorzystywania zeznań świadków z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym.

5 Co przeszkadza przedsiębiorcom - wyniki ankiety

Na potrzeby niniejszego Raportu przeprowadziliśmy ankietę wśród przedsiębiorców. Poniżej przedstawiamy jej wyniki.

Na pytanie **czy uważa Pani/Pan, że prawa podatników w czasie kontroli podatkowej/postępowania podatkowego/kontroli celno-skarbowej (odpowiednik postępowania kontrolnego prowadzonego przez UKS) są:**

- 70% ankietowanych odpowiedziało, że prawa podatników są przestrzegane i respektowane;
- 30% odpowiedziało, że prawa podatników nie są przestrzegane i respektowane.



Na kolejne pytanie dotyczące tego, **co w sposobie prowadzenia kontroli podatkowej/postępowania podatkowego/kontroli celno-skarbowej (odpowiednik kontroli prowadzonej przez urząd kontroli skarbowej) jest kwestią najbardziej utrudniającą prowadzenie biznesu:**

- 55% ankietowanych odpowiedziało, że **długotrwałość kontroli/postępowania i brak informowania podatników o przewidywanym dalszym trwaniu kontroli/postępowania i o przewidywanym czasie ich zakończenia najbardziej utrudnia prowadzenie biznesu;**
- 20% ankietowanych odpowiedziało, że **niejasność przepisów proceduralnych regulujących uprawnienia kontrolujących/prowadzących postępowanie oraz prawa i obowiązków podatników stanowi największe utrudnienie dla prowadzenia biznesu;**
- 25% ankietowanych odpowiedziało, że **kierowanie do podatników przez kontrolujących/prowadzących postępowania wezwań o przedstawienie informacji i dokumentów, których podatnik nie posiada i których z obiektywnych przyczyn nie może posiadać (np. prośba o dokumenty innego podatnika, pytania o to, od kogo dostawca podatnika nabył towar na wcześniejszych etapach obrotu) najbardziej utrudnia prowadzenie biznesu.**

Trzecie pytanie dotyczyło **terminów na przedstawienie dokumentów w toku kontroli/postępowania podatkowego.**

- Zdaniem 35% ankietowanych terminy te są zbyt krótkie;
- 10% ankietowanych uważa je za odpowiednie;
- Z doświadczenia 55% ankietowanych wynika, że urzędnicy zgadzają się na przedłużenie terminu na złożenie dokumentów, jeśli wystosuje się taką prośbę.

Ponadto, **40% ankietowanych uważa, że w praktyce trudno odróżnić od siebie poszczególne rodzaje postępowania: czynności sprawdzające/kontrola podatkowa/postępowanie podatkowe/kontrola celno-skarbowa (odpowiednik kontroli prowadzonej przez urząd kontroli skarbowej.** Natomiast 60% ankietowanych wskazało, że **wie, czym różnią się od siebie poszczególne rodzaje postępowania: czynności sprawdzające/kontrola podatkowa/postępowanie podatkowe/kontrola celno-skarbowa (odpowiednik kontroli prowadzonej przez urząd kontroli skarbowej) oraz które z nich mogą skończyć się wydaniem decyzji wobec podatnika,**

Na pytanie o to, **co powinno zmienić się w regulacjach dotyczących sposobu prowadzenia kontroli podatkowej/postępowania podatkowego/kontroli celno-skarbowej (odpowiednik kontroli prowadzonej przez urząd kontroli skarbowej) w pierwszej kolejności, aby postępowania te nie utrudniały przedsiębiorcom prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej:**

- Zdaniem 20% ankietowanych powinny zostać wprowadzone ustawowe ograniczenia czasu trwania poszczególnych postępowania, a przepisy powinny precyzyjnie określać jak obliczać czas ich trwania;



- 25% ankietowanych uważa, że kontrole i postępowania powinny odbywać się za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej oraz powinny wykorzystywać narzędzia informatyczne do analizy danych przekazywanych w formie JPK;
- 15% ankietowanych jest zdania, że przepisy powinny precyzyjnie wskazywać, jakie uprawnienia mają kontrolujący/prowadzący postępowania i o przedstawienie jakich informacji/dokumentów nie mogą być proszeni podatnicy;
- 10% ankietowanych wskazało, że należy ograniczyć możliwość prowadzenia kontroli krzyżowych, gdyż obecnie organy podatkowe nadużywają tej instytucji i moja firma musiała oddelegować pracownika wyłącznie do odpowiadania na pisma organów podatkowych kierowanych do nas w związku z prowadzeniem kontroli krzyżowych;
- Największa ilość ankietowanych – 30% - wskazało, że *wystarczy, że urzędnicy zaczną realnie stosować zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika i że zmienią swoje podejście do przedsiębiorców na bardziej partnerskie.*

Ponadto, ankietowani wskazali jako **problematiczne kwestie związane z kontrolami i postępowaniami podatkowymi**:

- dowolność w interpretacji przepisów;
- brak możliwości negocjowania wysokości ustaleń z urzędnikami;
- brak zrozumienia przez kontrolujących otoczenia i realiów biznesowych oraz specyfiki konkretnych branż;
- prowadzenie postępowania dowodowego w sposób wybiórczy;
- ilość kontroli i w praktyce – brak limitów trwania kontroli.

Ankietowani, którzy spotkali się w praktyce z kontrolą/postępowaniem w zakresie podatku VAT w związku z oszustwami podatkowymi, na pytanie o to, **co z punktu widzenia kontrolowanego podmiotu stwarza największe trudności w obronie swoich praw przez podatnika w związku ze stosowaniem koncepcji dobrej wiary w podatku VAT** odpowiedzieli w następujący sposób:

- 28,57% ankietowanych wskazało na brak definicji dobrej wiary w przepisach ustawy o VAT;
- 28,57% ankietowanych wskazało na dowolność kryteriów branych pod uwagę przez organy podatkowe przy dokonywaniu oceny, czy dany podatnik pozostawał w dobrej wierze;
- 14,29% ankietowanych wskazało, że problemem jest przerzucanie przez organy podatkowe na podatników ciężaru dowodu przy udowadnianiu, że podatnik pozostawał w dobrej wierze;
- 28,57% ankietowanych uważa, że największe trudności stwarza brak oficjalnej lub zawartej w przepisach listy czynności, które powinien podjąć podatnik przed dokonaniem transakcji, których wykonanie stanowiło potwierdzenie, że podatnik dochował należytej staranności przy weryfikacji kontrahenta i w rezultacie, nie można zarzuci mu, bez ewidentnych dowodów, że pozostawał w złej wierze.



6 Podsumowanie

Skala oszustw w podatku VAT stanowi jeden z najważniejszych problemów, przed którym stoją zarówno organy podatkowe, jak i uczciwi przedsiębiorcy. Z uwagi na występowanie tych oszustw, większość kontroli i postępowań podatkowych nakierowanych na ich zwalczanie. Stąd, znaczna część polskich przedsiębiorców miała lub będzie mieć do czynienia w praktyce z koncepcją dobrej wiary w podatku VAT.

Organy podatkowe opierają się na okolicznościach towarzyszących przebiegowi konkretnej transakcji, aby wykazać, że podatnik świadomie brał udział w oszustwie podatkowym. Jednocześnie, jak wynika z niniejszego Raportu oraz z doświadczenia autorów Raportu, w Polsce daje się zauważyć tendencję do rozszerzania zakresu okoliczności, które świadczą o tym, że podatnik miał wiedzę o fakcie, że uczestniczył w karuzeli podatkowej lub co najmniej powinien był się domyślić, że brał udział w karuzeli podatkowej. Zakres okoliczności świadczący samoistnie o złej wierze podatnika jest znacznie szerszy niż wynika to z orzecznictwa TSUE, w którym została wypracowana koncepcja dobrej wiary. Co więcej, zdarza się, że organy podatkowe kwestionują prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego nawet w sytuacji, gdy transakcje miały charakter rzeczywisty, a podatnik dokonał weryfikacji dostawcy używając dostępnych mu środków. Organy podatkowe wymagają, aby w momencie zakupu towarów podatnik posiadał wiedzę o pochodzeniu towaru oraz o przebiegu transakcji odbywających na wcześniejszych etapach obrotu tym towarem. Niestety taką praktykę organów podatkowych akceptują dość często sądy administracyjne.

Zdarza się, iż organy podatkowe przypisują uczciwym podatnikom, którzy nabyli towar od znanego, renomowanego dostawcy i zgromadzili dowody potwierdzające przeprowadzenie weryfikacji tego dostawcy, świadomy udział w karuzeli podatkowej, tylko dlatego, że na poprzednich etapach obrotu doszło do nieprawidłowości (taką praktykę potwierdza również NIK w swoim raporcie z wyników kontroli). Ponadto, niekiedy organy podatkowe w wydawanych decyzjach wskazują, że okoliczność zbierania danych o dostawcy oraz okoliczność skrupulatnego dokumentowania transakcji, świadczą o tym, że podatnik chciał „ukryć” swój udział w karuzeli podatkowej. Taka praktyka organów podatkowych może sugerować, że postępowanie podatkowe jest niekiedy podporządkowane z góry założonemu celowi, jakim jest pozbawienie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT przysługującego uczciwym podmiotom, od których łatwo wyegzekwować należność podatkową.

Należy zauważyć, że aktualnie przepisy podatkowe, w tym przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, nie nakładają na podatników obowiązków weryfikacyjnych lub dokumentacyjnych przy zawieraniu transakcji krajowych dla celów podatku VAT (poza obowiązkiem wystawienia faktury, czy obowiązkiem posiadania numeru rejestracyjnego VAT dostawcy). Przedsiębiorcy nie wiedzą jakie dokumenty powinni gromadzić oraz w jaki sposób powinni weryfikować swoich dostawców, aby dowieść swojej „dobrej wiary”. Stąd, koncepcja dobrej wiary, która jak wskazano wyżej, wynika jedynie z orzecznictwa TSUE, stosowana przez organy skarbowe w sposób arbitralny i bez żadnych usystematyzowanych zasad, stwarza duże zagrożenie dla pewności obrotu gospodarczego oraz rodzi ogromne ryzyko dla uczciwych przedsiębiorców, w szczególności dlatego że odwołuje się do nieostrych i subiektywnych kryteriów, takich jak np. działania, które powinien podjąć racjonalnie działający podmiot w celu sprawdzenia, czy dostawca działa uczciwie. Ponadto, w praktyce obrotu gospodarczego, obowiązywanie koncepcji dobrej wiary sprowadza się do tego, że bez żadnej wyraźniej podstawy prawnej na przedsiębiorcę przerzucone zostają obowiązki organów i służb państwowych w zakresie sprawdzenia legalności działania jego dostawców.

Istotne jest także to, że kontrole podatkowe odbywają się po kilku latach od momentu, w którym transakcja miała miejsce. Ocena zachowań podatnika, w tym ocena czy podatnik działał w



dobrej wierze, odbywa się zatem z wykorzystaniem wiedzy, którą mają organy po wielu latach od dnia zdarzenia, w tym po przeprowadzeniu wielu kontroli i postępowań kontrolnych w danej branży. Na moment przeprowadzenia kontroli, organy podatkowe zazwyczaj wiedzą już, że dostawcy kontrolowanego lub podmioty, od których dostawca nabył towar świadomie brali udział w oszustwie karuzelowym. Organy kontroli skarbowej ustaleń takich dokonują w wyniku prowadzenia bardzo szczegółowego postępowania dowodowego. Organy wymagają zatem od podatników posiadania wiedzy, którą same gromadzą dopiero w wyniku podjęcia licznych czynności w ramach wielu postępowań. Jak wynika z zasad doświadczenia życiowego, inaczej ocenia się dobrą wiarę danego podmiotu, jeżeli nie mamy pewności czy dostawcy kontrolowanego rzeczywiście brali udział w oszustwie, a inaczej, jeśli dokonujemy oceny dobrej wiary wiedząc, że karuzela podatkowa miała miejsce.

Z punktu widzenia przedsiębiorców na problem stosowania koncepcji dobrej wiary w praktyce nakładają się także mankamenty Ordynacji podatkowej oraz pogłębiający się w ostatnich latach brak symetrii pomiędzy uprawnieniami strony w postępowaniu podatkowym, a możliwościami organów podatków w zakresie pozyskiwania informacji i dowodów. Wprowadzenie kontroli celno-skarbowej jeszcze tą asymetrię pogłębi.

Ponadto, postępowania podatkowe są długotrwałe, a przecież każda zwłoka w rozpatrywaniu spraw podatkowych może nieść za sobą poważne konsekwencje finansowe dla przedsiębiorców, włączając w to ryzyko upadłości. Przedsiębiorcy biorący udział w ankiecie także zwrócili uwagę, że długotrwałość kontroli/postępowań podatkowych i brak informowania podatników o przewidywanym dalszym trwaniu kontroli/postępowań oraz o przewidywanym czasie ich zakończenia znacząco utrudniają im prowadzenie biznesu.

Przedsiębiorcy chcieliby także, aby urzędnicy rzetelnie stosowali zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika i żeby zmienili podejście do przedsiębiorców na bardziej partnerskie.

7 Postulaty

7.1 W ocenie autorów Raportu, z punktu widzenia przedsiębiorców, kwestiami, które powinny zostać jak najszybciej uregulowane przez ustawodawcę są:

- **Koncepcja dobrej wiary** – powinna zostać uregulowana w przepisach powszechnie obowiązujących
- **Przywrócenie równowagi między uprawnieniami podatników a uprawnieniami organów podatkowych** w toku czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych
- **Możliwość prowadzenia tzw. kontroli na życzenie**
- **Czas trwania kontroli i postępowań podatkowych** – powinny zostać wprowadzone mechanizmy prawne, które pozwolą podatnikom skutecznie dyscyplinować organy podatkowe, aby kontrole i postępowania podatkowe nie były wielokrotnie przedłużane
- **Możliwość rozstrzygania spraw podatkowych w drodze uzgodnień dokonywanych między podatnikiem a organem podatkowym**



8 Wykaz źródeł i skrótów stosowanych w Raporcie

8.1 Wykaz źródeł

- (a) Sprawozdania z działalności kontroli skarbowej za lata 2012 – 2016 publikowane na stronie Ministerstwa Finansów <http://www.mf.gov.pl/en/kontrola-skarbowa/dzialalnosc/dzialalnosc-kontrolna>
- (b) Wyniki kontroli NIK:
 - (i) Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby skarbowe; nr ewidencyjny: P/14/016, data publikacji: 2015-05-21
 - (ii) Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego; nr ewidencyjny: P/14/013, data publikacji: 2015-06-24
 - (iii) Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne; nr ewidencyjny: P/15/011, data publikacji: 2016-04-07
 - (iv) Przedawnianie się zobowiązań podatkowych; nr ewidencyjny: P/15/012, data publikacji: 2016-06-23
 - (v) Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe; nr ewidencyjny: P/13/039, data publikacji: 2014-04-22
- (c) Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa, 6 maja 2015 r.
- (d) D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Przegląd Podatkowy nr 7/2013, 8/2013, 9/2013.
- (e) Dariusz M. Malinowski, *Gromadzenie materiału dowodowego w sprawach z zakresu VAT*, Przegląd Podatkowy nr 11/2015
- (f) Małgorzata Militz, *Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw*, Przegląd Podatkowy nr 8/2014

8.2 Wykaz skrótów używanych w Raporcie

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego – Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

MF – Ministerstwo Finansów

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

NIK – Najwyższa Izba Kontroli



Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej lub **ustawa o KAS** – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm.)

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004 r. (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

US – urząd skarbowy

UKS – urząd kontroli skarbowej

Założenia nowej ordynacji podatkowej – przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Podatkowego kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przedstawione w dniu 17 marca 2015 r. Premierowi i Ministrowi Finansów, dokument dostępny pod adresem:

http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cfc81370-b035-4283-9b07-a0e5c0460cb8&groupId=764034

