

Toruń, dnia 27 lipca 2017 r.

Dr hab. Jacek Patyk, Prof. WSB  
Wydział Finansów i Rachunkowości  
Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

mgr Mateusz Lewandowski  
Wydział Finansów i Rachunkowości  
Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

### **Opinia prawna**

#### **w sprawie przesłanek należytej staranności i dobrej wiary po stronie nabywcy w transakcjach krajowych**

#### **I. Tezy opinii**

1. Prace nad listą przesłanek dobrej wiary i należytej staranności powinny uwzględniać problematykę dostaw towarów wrażliwych.
2. Katalog przesłanek dobrej wiary i należytej staranności wynika zarówno z orzecznictwa polskich sądów administracyjnych, jak i z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
3. Podatnik jest zobligowany do szczególnej weryfikacji kontrahenta tylko w sytuacji, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie co do tego, że transakcja ma charakter oszustwa podatkowego. W każdym innym przypadku podatnik powinien zachować zwykłą kupiecką staranność.
4. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym wprost z systemu podatku VAT. Dochowanie należytej staranności i działanie w dobrej wierze uprawnia podatnika do uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nawet jeśli działalność kontrahenta nosiła znamiona oszustwa.

#### **II. Przedmiot i cele opinii**

Niniejsza opinia została przygotowana w związku z rozpoczęciem konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy

w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zaprezentowane materiały robocze zostały przygotowane z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej także: TSUE), jak również praktyki organów administracji podatkowej. Ponadto w opinii uwzględniono problematykę działalności mikro-przedsiębiorców i małych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047).

Uzupełniając zakres opinii, chcielibyśmy wskazać, że szczegółowe omówienie przesłanek dobrej wiary i należytej staranności zostało przedstawione przez współautora opinii w publikacji *Dobra wiara i staranne działanie w rozliczeniu podatku od towarów i usług* (w:) Z. Drewniak et. al., *Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*, Toruń 2016 r., s. 137-157). W przywołanej publikacji odniesiono się również do sytuacji prawnopodatkowych przedsiębiorców działających w branżach wrażliwych podatkowo, analizowanych wielokrotnie w trakcie wykonywania czynności zawodowych w Kancelarii Radcy Prawnego.

### **III. Uwagi do przesłanek wskazanych w materiale roboczym**

Opiniodawcy wyrażają pogląd, że znaczna część z zaprezentowanych przesłanek nie ma charakteru abstrakcyjnego, bowiem naruszałaby prawo podatnika do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Przedstawione kryteria znalazły zastosowanie w stanach faktycznych, będących przedmiotem rozstrzygnięcia sądów administracyjnych. Generalizacja wskazanych przez sądy administracyjne przesłanek może doprowadzić do naruszenia konstrukcji podatku od towarów i usług, jak również stanowić zagrożenie dla podstawowych praw podatnika. Ponadto zwracamy uwagę na nadmierny rygorizm orzecznictwa polskich sądów administracyjnych w stosunku do orzecznictwa TSUE. Fakt ten był wielokrotnie przedmiotem analizy polskiej doktryny prawa podatkowego (por. np. M. Kalinowski, *Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w związku z obrotem złotem metali* (w:) B. Brzeziński (red.) *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX). Nazbyt formalistyczne ujęcie przesłanek dobrej wiary i należytej staranności może zostać uznane za naruszenie dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L. z 2006 r., Nr 347, poz. 1).

## **1. Powszechna wiedza o nadużyciach w danej branży**

W ocenie opiniodawców przesłanka zaproponowana w przywołanych orzeczeniach nie może być traktowana jako abstrakcyjny warunek zachowania należytej staranności. Wprowadzenie odrębnej listy przesłanek mogłoby skutkować naruszenia zasady konkurencyjności i zasady sprawiedliwości podatkowej. Szczegółowe uwagi i argumenty do powyższej tezy zostaną przedstawione w części dotyczącej branż wrażliwych podatkowo.

## **2. Podjęcie współpracy gospodarczej z nowopowstałym podmiotem**

W naszej ocenie, powyższa przesłanka nie może negatywnie rzutować na zakres stosowania prawa w kwestiach realizowania i respektowania prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zarówno ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1829 ze zm.), jak i Konstytucja RP (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) wskazują na wolność obrotu gospodarczego, bez względu na dokonanie transakcji z podmiotem, który legitymuje się krótszą lub dłuższą historią. Sekowanie podmiotu ze względu na jego krótki byt w obrocie gospodarczym jest swoistego rodzaju dyskryminacją. Jest to niezgodne z art. 6 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a nadto narusza art. 2 oraz art. 20 Konstytucji RP. Jednocześnie zwracamy uwagę, że wprowadzenie tego rodzaju przesłanki mogłoby doprowadzić do rozwoju rynku obrotu przedsiębiorstwami posiadającymi historię księgową. Istnieje ryzyko, że celem obrotu będzie stworzenie pozorów legalności transakcji z uczestnictwem nabytego podmiotu. Dyskryminacja nowopowstałych podmiotów jest również sprzeczna z punktu widzenia długoterminowej polityki gospodarczej kraju, bowiem zniechęca do rozwoju przedsiębiorczości i zaburza konkurencyjność, stwarzając lepsze warunki dla podmiotów o ugruntowanej pozycji rynkowej. Nie widzimy zatem racjonalnego uzasadnienia dla wprowadzania przesłanki, która jest krzywdząca dla uczciwych podatników oraz stosunkowo prosta do obejścia dla oszustów podatkowych. Podobnie nie można uznać za zasadne wskazywanie na podejmowanie współpracy gospodarczej z podmiotem o najniższym możliwym kapitale zakładowym. Takie ograniczenie nie wynika bowiem ani z przepisów prawa podatkowego ani tym bardziej z przepisów prawa handlowego.

### **3. Nietypowe formy zapłaty za transakcje – np. cesjami wierzytelności**

Przedstawiona przesłanka – jako negatywna możliwość istnienia starannego działania – jest absolutnie nie do przyjęcia, o tyle o ile dana forma zapłaty za transakcję jest dopuszczalna i zgodna z obowiązującymi przepisami prawa. Zdaniem opiniodawców forma zapłaty dopuszczalna w obrocie cywilnoprawnym z reguły nie może być uznana za nietypową. Ponadto zwracamy uwagę na brak precyzji i uznaniowość oceny tego, czy forma zapłaty jest uznawana za typową. Niewykluczone, że rodzaj formy płatności jest powiązany z praktyką lokalnego rynku, czy zwyczajami kupieckimi. Nie można przyporządkować jakiegokolwiek legalnej formy zapłaty (tym samym wygaśnięcia zobowiązania) jako formy nietypowej. Tym samym zaprezentowany przykład cesji wierzytelności czyni przesłankę braku starannego działania podatnika nietrafną. Choć lista przesłanek dobrej wiary i należytej staranności powinna być otwarta, to nie powinna one budzić istotnych wątpliwości interpretacyjnych. Należy unikać „wydrążenia” w/w przesłanek, tj. sytuacji, w której dane sformułowanie jest na tyle ogólne, że nie stanowi żadnej wskazówki prawidłowego działania dla podatników, a staje się „pułapką” dla uczciwych podatników.

### **4. Udzielenie rabatu przez dostawcę w przypadku płatności gotówką**

Instytucja udzielania rabatu przy dokonaniu transakcji sprzedaży jest prawnie dopuszczalną formą regulacji zawieranych postanowień umownych dokonywanych zarówno w formie pisemnej, jak i ustnej. Ponadto jest prawnie dopuszczalna zarówno w przypadku płatności gotówkowej, jak i w formie przelewu bankowego. Absurdalność powyższego stwierdzenia jest związana ze stawianą tezą wskazującą, iż pozbawienie prawa do odliczenia może się wiązać z udzieleniem rabatu w przypadkach związanych z formą płatności. Takie mechaniczne zastosowanie powyższej przesłanki ewidentnie ogranicza swobodę kształtowania umów cywilnoprawnych w świetle art. 353 Kodeksu cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 459 ze zm.), w tym stosowania rabatów, upustów, bonifikat, skont itp. Pomijamy w tym miejscu kwestię, że konieczne jest uwzględnienie ograniczeń wynikających z art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

## **5. Przekazywanie przez kontrahenta faktur przez osoby trzecie**

Sposób przekazywania faktur pomiędzy kontrahentami jest najmniej istotną czynnością w zakresie realizowania transakcji w obrocie handlowym. Skoro sam sposób przekazywania faktur nie jest istotny, to tym samym również wskazanie podmiotu przekazującego ma marginalne znaczenie. Przekazywana faktura, potwierdzająca transakcję za pośrednictwem drogi elektronicznej, tradycyjnej czy wreszcie osobistego doręczenia, nie może w żaden sposób rzutować w żaden sposób na realność transakcji. Tym samym (skoro nie istnieje podejrzenie oszustwa podatkowego) nie można stawiać warunku dokładniejszej weryfikacji kontrahenta. W przypadku przekazywania faktur drogą elektroniczną, podatnik byłby zobligowany do każdorazowej weryfikacji, czy podmiot przekazujący – a nie wystawiający – fakturę (np. asystentka lub księgowa) działa w imieniu i na rzecz kontrahenta. Byłoby to rozwiązanie sprzeczne z logiką oraz nadmiernie utrudniające prowadzenie działalności gospodarczej, bowiem przekazanie faktury przez podmiot trzeci nie jest wyjątkiem w obrocie gospodarczym. Nie można zatem przyjmować, że skutkiem powyższego działania byłaby konieczność dokładniejszej weryfikacji kontrahenta.

## **6. Krótki termin na dokonanie płatności**

Powyższa przesłanka jest niezasadna, ponieważ uczestnicy obrotu gospodarczego mają swobodę kształtowania terminów płatności. Powyższa teza jest zgodna zarówno z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej, jak i ustawą o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 684). Ponownie należy wskazać, że wprowadzenia powyższej przesłanki miałyby negatywny wpływ na sytuację finansową mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców, którzy byłiby zobligowani do sztucznego wydłużania terminów zapłaty.

## **7. Cena towaru znacznie niższa od rynkowej**

Przesłanka jest zasadna o tyle, o ile można byłoby wskazać bezwzględną definicję wartości rynkowej danego towaru w danej chwili na danym rynku. Trudność polega na tym, iż niejasne jest określenie wartości bezwzględnej w sformułowaniu „znacznie niższa”. Opiniodawcy zwracają uwagę na

konieczność zachowania ostrożności przy określaniu wysokości ceny rynkowej. Poza zakresem opinii pozostawiamy ewentualne zastosowanie zasady ceny rynkowej (*the arm's length principle*) z uwagi na marginalny wpływ w/w zasady na funkcjonowanie mikro-przedsiębiorców i małych przedsiębiorców.

#### **8. Otrzymanie faktur od tego samego kontrahenta w wielu różnych wersjach graficznych**

Grafika, czcionka, kolor, szata graficzna, forma pisma ręcznego, maszynowego, komputerowego itp. nie może mieć jakiegokolwiek znaczenia w przypadku rozpatrywania starannego działania i zakresu stosowania dobrej wiary. Tym bardziej nie może implikować konieczności ponadprzeciętnej weryfikacji kontrahenta. Zarówno sposoby tworzenia dokumentów (zwłaszcza faktur VAT), jak i ich zmienność i stosowanie w różnych wersjach, nie może mieć jakiegokolwiek negatywnego wpływu na zakwestionowanie prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony.

#### **9. Nietypowe miejsca przekazania towarów**

Skoro obowiązująca ustawa o podatku od towarów i usług w treści art. 7 ust. 8 wskazuje, iż do dostawy dochodzi zarówno przy bezpośrednim przekazaniu towaru pomiędzy kontrahentami, jak i w przypadku, gdy fizycznie pierwszy z łańcucha dostaw kontrahent wyda towar ostatniemu, to tym samym absolutnie nie może być istotnym miejsce fizycznego przekazania towaru. Może to być zarówno magazyn stron umowy (lub pośrednika strony), magazyn logistyczny osoby trzeciej, jak i dowolnie wybrane miejsce ustalone w sposób wolny i niczym nie narzucony ze strony administracji podatkowej, nawet gdyby przekazanie towaru strony ustaliły w tzw. trasie. Trudno również uznać za poprawne twierdzenie organów podatkowych, że miejsce wydania towaru powinno być oceniane na gruncie powszechnie przyjętej praktyki rynkowej. Prowadziłoby to bowiem do limitowania swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Skoro podatnik nie jest zobowiązany do dostawy (przekazania) towarów w określonym miejscu i czasie (np. w siedzibie podatnika albo magazynie) to nie można z powyższego wyciągać negatywnych konsekwencji w postaci konieczności dokładnej weryfikacji kontrahenta.

**10. Warunki transakcji wykluczające skuteczną reklamację zakupionego towaru, np. brak podania numeru IMEI na fakturze dot. telefonów komórkowych**

Powyższa przesłanka jest o tyle istotna, o ile dana reklamacja ze względu na skuteczność wymaga identyfikacji podmiotu reklamującego względem podmiotu, który ma obowiązek rozpatrzenia reklamacji. Przykład numeracji identyfikującej reklamowany towar jest uzależniony od przedmiotu dostawy, jakości, ilości, przydatności, terminu spożycia, terminu bytności, sposobu transportowania, sposobu przeładunku, sposobu przechowywania i właściwego rozporządzania danym towarem itp. Ponadto uzależnione jest to od właściwości towaru określonego co do rodzaju lub gatunku. Wszystkie te, jak i inne przesłanki mogą kształtować sposób ustalania skuteczności reklamacji, jakkolwiek są to przesłanki związane z roszczeniem cywilnoprawnym i w żaden sposób nie mogą wpływać na skuteczność norm prawa podatkowego. Przykładowo, brak numeru IMEI na fakturze dotyczącej nabywanej partii telefonów komórkowych może pozbawić podatnika skuteczności reklamacji towaru. Podatnik nie może natomiast z tego powodu zostać pozbawiony prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony.

**11. Anonimowość dostawców – brak podania firmy przedsiębiorcy**

Powyższą przesłankę uważamy za słuszną. Zarówno w zakresie działania w dobrej wierze, jak i przy zachowaniu starannego działania istotnym i wręcz koniecznym jest podanie na dokumentach handlowych (w tym na fakturze VAT) nazw i identyfikacji podmiotów uczestniczących w transakcji. Powyższe wynika bezpośrednio z przepisów ustawy VAT, odnoszących się do niezbędnych danych zawierających treść faktury VAT.

**IV. Propozycja katalogu przesłanek dobrej wiary i należytej staranności**

Katalog przesłanek powinien uwzględniać w szczególności dyrektywę 2006/112 oraz wydane na podstawie w/w dyrektywy orzeczenia TSUE. Opierając się na poglądach wyrażonych przez Trybunał, należy podkreślić, że prawo odliczenia ma fundamentalne znaczenie dla konstrukcji podatku VAT (por. wyrok z dnia 21.03.2001 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in.; wyrok z dnia

6.07.2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling; wyrok z dnia 30.09.2010 r. w sprawie C-392/09 Uszodaépítő). Zasadniczo prawo to nie podlega ograniczeniu (por. wyrok z dnia 21.06.2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft).

Należy podzielić pogląd wyrażony przez TSUE, że dopiero istnienie podejrzenia nieprawidłowości w działaniu kontrahenta będzie skutkować koniecznością wnikliwej weryfikacji takiego podmiotu. Z analizy porównawczej orzecznictwa sądu unijnego oraz polskich sądów administracyjnych wynika, że w krajowych orzeczeniach prawo do odliczenia podatku naliczonego jest nadmiernie limitowane. W wyroku z dnia 22.12.2010 r. Dankowski TSUE (C-438/09), w którym Trybunał uznał, że prawo do odliczenia podatku VAT z tytułu nabycia usług wykonanych przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku VAT przysługuje, o ile faktury wskazują na informacje pozwalające na identyfikację tego podmiotu (tj. datę wystawienia faktury, kolejny numer, numer identyfikacyjny VAT, pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz klienta, ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub charakter wykonanych usług, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług). W szczególności zaś informacje zawarte na fakturze umożliwiają ustalenie tożsamości osoby, która wystawiła faktury oraz rodzaj dostarczonych towarów lub charakter świadczonych usług. Z przywołanego orzeczenia wynika również, że fakt braku rejestracji na potrzeby podatku VAT kontrahenta podatnika nie przesądza o braku prawa do odliczenia podatku naliczonego przez podatnika. Natomiast w pewnych sytuacjach zaniechanie dalszej weryfikacji może zostać uznane za brak starannego działania.

W zakresie przesłanek dobrej wiary i starannego działania, należy zwrócić uwagę na fakt, iż są to przesłanki oparte na działaniach fakultatywnych. Brak ich podjęcia przez podatnika nie może w żaden sposób pozbawić prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Są to:

1. Możliwość legalnego zbadania dokumentów rejestrowych kontrahenta (KRS lub CEiDG).
2. Możliwość sprawdzenia autentyczności i aktualności legitymującego się kontrahenta jako czynnego podatnika podatku VAT zarówno w ewidencji krajowej, jak i VIES.



3. Przestrzeganie ograniczeń form płatności wynikających z art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do określonej wysokości płaconej w formie gotówkowej.
4. Przestrzeganie przepisów o terminach zapłaty w transakcjach handlowych.

Pozostałe przesłanki takie jak weryfikacja źródła dostaw towarów, ich ceny na wcześniejszym obrocie dostawy, warunków dostaw na wcześniejszym etapie obrotu, ujęcia księgowego transakcji przez dostawcę jest nadużyciem i nadinterpretacją możliwości stawianych i przerzucanych przez administrację podatkową na podatnika. Powyższe jest niewykonalne zarówno z uwagi na tajemnicę handlową odnoszącą się pomiędzy kontrahentami na poszczególnych etapach obrotu towarowego, jak również z uwagi na brak istniejących podstaw prawnych związanych z weryfikacją zapisów zdarzeń gospodarczych w księgach dostawcy.

Równocześnie rekomendujemy, aby wskazać, że niespełnienie przesłanek dobrej wiary lub należytej staranności nie stanowi bezpośredniej podstawy do odmowy odliczenia podatku naliczonego. Niemniej brak spełnienia choćby staranności w zakresie zwykłej kupieckiej weryfikacji kontrahenta może skutkować, w określonych przypadkach, powstaniem konsekwencji podatkowych. W takiej sytuacji organ podatkowy dokonuje jednak dodatkowych czynności sprawdzających w celu ustalenia, że takie prawo przysługuje.

## **V. Należyta staranność w kontekście branż wrażliwych podatkowo**

Na potrzeby przedstawionej opinii, pod pojęciem branży (sektorów) wrażliwych podatkowo rozumiemy te rynki, w których dokonywana jest dostawa towarów wykorzystywanych w celach dokonania oszustwa podatkowego. Jednakże niewłaściwe byłoby również enumeratywne wyliczenie rodzajów działalności, które są uznawane za „wrażliwe”. Katalog towarów, które są wykorzystywane do procederu oszukańczego nigdy nie będzie zamknięty, ulega ciągłym zmianom, w związku z czym podatnicy mogą nie być świadomi tego, że nabywany przez nich towar jest uznany za towar wrażliwy podatkowo. W ciągu ostatnich lat proceder oszustw podatkowych związany był z obrotem złotem, złotem, srebrem, paliwem, elektronikom, rzepakiem, olejem, smarami, biodieslem i jego komponentami oraz odpadami poprodukcyjnymi, czyli makuchem, paszą, nawozem. Nie można wykluczyć, że w przyszłości powyższy katalog będzie znacznie szerszy.

Nie opowiadamy się za uznaniem przesłanki negatywnej powszechnej wiedzy o nadużyciach w danej branży (np. w obrocie paliwem). Zarówno posiadanie wiedzy, jak i jej brak nie mogą czynić z niej jakiegokolwiek pozytywnej albo negatywnej cechy pozbawiającej podatnika prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Uzyskanie przez podatnika wiedzy o jakichkolwiek nadużyciach w danej branży nie jest ujęty w żadnym kanonie obowiązującego prawa. Ponadto stawiający taką tezę, nie wskazują na źródło pochodzenia i pozyskiwania powszechnej wiedzy. Samo selekcjonowanie pozyskiwania powszechnej wiedzy jest pojęciem nadto subiektywnym, chociażby na sposób i podmiot jej przekazywania. Stawiający tezę powszechnej wiedzy nie wskazuje, czy powszechna wiedza zdobywana przez podatnika jest powszechną i tym samym obiektywną informacją przekazywaną przez masowe środki publiczne. Ponadto – jak wskazuje TSUE w wyroku z dnia 22.12.2010 r. Dankowski (C-439/09) – system podatku VAT w Unii Europejskiej gwarantuje neutralność w zakresie podatku VAT wszystkich rodzajów działalności gospodarczej (niezależnie od jej celu lub wyniku). Zatem dyskrecjonalne uznanie pewnego rodzaju działalności za wrażliwe podatkowo może być niezgodne w tym zakresie z prawem unijnym.

W naszej ocenie wymóg weryfikacji kontrahenta powinien zostać zasadniczo zrównany do każdego rodzaju działalności gospodarczej, natomiast nie może wykroczać poza pewne racjonalne ramy (zwykłą kupiecką staranność). Inna ocena prowadziłaby bowiem do stwierdzenia, że działalność w branży wrażliwej podatkowo wymaga zachowania większej staranności aniżeli w pozostałych sektorach gospodarki. Prowadzenie uczciwej działalności byłoby z góry obarczone ryzykiem. Jak już wspomnieliśmy, katalog towarów wrażliwych nigdy nie będzie zamknięty. Natomiast obowiązkiem podatników nie jest bieżące śledzenie „trendów” oszukańczych procederów. Z praktyki stosowania prawa wynika, że nie można wypreparować obiektywnych przesłanek określających, że w danej branży dochodzi do oszustw podatkowych. W wyroku z dnia 03.02.2016 r. (I FSK 2044/14) NSA rozpatrywał sprawę nierzetelnych transakcji mających za przedmiot wyroby hutnicze i rury grubościowe. Korzystając z przesłanki „powszechnej wiedzy” należałoby stwierdzić, że oszustwa podatkowe dotyczą całej branży hutniczej (ewentualne wykazanie, że chodzi wyłącznie o wybrane wyroby hutnicze, stanowiłoby ryzyko podatnika). Jeśli w przyszłości proceder oszustw podatkowych obejmie niektóre towary spożywcze (jak np. nabiał czy owoce), to na podatnikach miałyby spoczywać

arbitralny obowiązek ponadstandardowej weryfikacji kontrahentów. Z punktu widzenia mikro-przedsiębiorców powszechność wiedzy będzie z reguły traktowana jako upublicznienie informacji w mediach albo w ostrzeżeniach Ministerstwa Finansów. W skrajnej sytuacji, podatnik prowadzący stragan z warzywami, byłby zmuszony do prowadzenia wywiadu gospodarczego w zakresie działalności swojego kontrahenta. Możemy sobie bowiem wyobrazić sytuację, w której pojedynczy przypadek oszustwa w obrocie w/w towarami będzie na tyle rozpowszechniony przez media, że będzie stanowił podstawę do stwierdzenia „powszechnej wiedzy”.

Reasumując, kryterium powszechnej wiedzy o wyłudzeniach mógłby mieć (w drodze wyjątku) zastosowanie wyłącznie do dużych, zorganizowanych podatników. Takie podmioty posiadają z reguły dostateczne rozeznanie w zakresie „wrażliwości” towaru będącego przedmiotem obrotu.

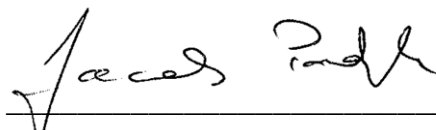
## **VI. Wnioski i rekomendacje**

Weryfikacja działania w dobrej wierze i przy zachowaniu przez podatnika staranności może się odbywać tylko i wyłącznie w zakresie obowiązujących przepisów prawa (w tym w szczególności Konstytucji RP, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Kodeksu cywilnego oraz ustawy o podatku od towarów i usług). Natomiast opracowanie katalogu przesłanek wymaga odwołania się do bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz – w szczególności – Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Przesłanki dobrej wiary i należytej staranności powinny się opierać na konieczności zachowania zwykłej kupieckiej staranności. Natomiast nie wykluczamy, że może się okazać koniecznym wprowadzenie dodatkowych przesłanek, mających zastosowanie wyłącznie do pewnego rodzaju działalności oraz w ściśle określonych sytuacjach. Dotyczy to zwłaszcza potrzeby ponadstandardowej weryfikacji kontrahenta.

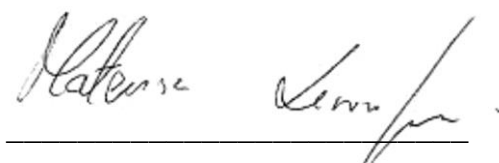
W naszej ocenie, niespełnienie obowiązków wynikający z ustaw niepodatkowych nie wyłącza *ex lege* prawa do odliczenia podatku przez kontrahenta. Byłoby to bowiem sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT. Również w sytuacji braku spełnienia przesłanek dobrej wiary i należytej staranności prawo do odliczenia nie jest wyłączone, lecz powinno podlegać dalszej weryfikacji. Natomiast podatnik, który prowadzi działalność z należyłą starannością powinien mieć pewność, że nie

poniesie negatywnych skutków podatkowych wynikających z zaniechania swojego kontrahenta.



---

Dr hab. Jacek Patyk, Prof. WSB



---

Mgr Mateusz Lewandowski