

Należyta staranność w orzecznictwie polskich sądów i w świetle wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE

SPCG

T. STUDNICKI · K. PLESZKA · Z. CWIĄKAŁSKI · J. GÓRSKI
SPÓŁKA KOMANDYTOWA

Wybrane zagadnienia na tle
polskiej praktyki podatkowej

Wprowadzenie

- Zagadnienie istnienia dobrej wiary podatnika, oraz dochowania przez niego należytej staranności w kontekście prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, powróciło w sporach pomiędzy podatnikami, a organami podatkowymi w związku z orzeczeniem ETS z 21 czerwca 2012 r. sprawy połączone C-80/11 Mahageben kft oraz C-142/11 Peter David - Węgry);
- Zasadniczą konkluzją ETS było uznanie, że **w sytuacji, gdy podatnik VAT nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji jego kontrahent dopuścił się przestępstwa w postaci wyłudzenia podatku VAT, to odebranie takiemu podatnikowi prawa odliczenia podatku VAT naliczonego z faktur otrzymanych od takiego kontrahenta jest niedopuszczalne;**
- Przepisy węgierskiej ustawy o VAT odnoszą się wprost do konieczności zachowania należytej staranności w działaniu, aby mieć podstawę do odliczenia podatku naliczonego, przewidując, że podatnik zachowuje prawo do odliczenia, jeżeli w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego **dołożył należytej staranności**, biorąc pod uwagę okoliczności dostawy towaru lub świadczenia usług (ustawa LXXIV z 1992 r. o podatku VAT) – przepisy polskiej ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług **nie zawierają podobnych uregulowań.**

Mahageben David – przedmiot sprawy

- Sprawa dotyczyła dwóch przypadków (sprawy połączone): spółki Mahageben oraz pana Petera Davida. Pan David to przedsiębiorca, który zlecał prace budowlane podwykonawcom, m.in. panu Mate. Organy podatkowe podejrzewały, że pan Mate nie świadczył samodzielnie usług, a jedynie przepisywał faktury, wystawione przez kolejnego podwykonawcę, którym okazał się jego teść. Z kolei firma Mahageben nie sprawdziła, czy jej dostawca dysponował oraz czy mógł dysponować towarem, który od niego kupowała;
- Wspólną okolicznością w obu sprawach było to, że nikt nie kwestionował, że firma Mahageben otrzymała zakupione towary, a usługi nabyte przez pana Davida zostały wykonane. Nie było też wątpliwości, że faktury, które wystawili kontrahent pana Davida i dostawcy firmy Mahageben, potwierdzały rzeczywiście zrealizowane transakcje, a ponadto spełniały wymogi formalne;
- Organy podatkowe węgierskie uznały jednak, że z punktu widzenia przepisów węgierskich oraz obowiązującej praktyki to, że transakcje doszły do skutku i zostały poprawnie dokonane, nie były okolicznościami wystarczającymi, aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT.

Wyrok ETS – zasadnicze tezy (I)

- Fundamentalną zasadą systemu VAT jest jego **neutralność dla podatników**, a prawo do odliczenia może zostać ograniczone tylko w wyjątkowych sytuacjach – **pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest zawsze wyjątkiem** od zasady podstawowej;
- Podatnik może zostać pozbawiony prawa do odliczenia jedynie w dwóch sytuacjach:
 - gdy **wiedział, że uczestniczył w oszustwie**, lub
 - gdy **powinien był wiedzieć**, że uczestniczy w oszustwie;
- Okoliczność, czy dostawca zapłacił podatek, nie ma znaczenia dla podmiotu, który nabył towar/ usługę i nie ma wpływu na prawo tego do odliczenia VAT;
- Podatnik ma prawo działać w zaufaniu do kontrahenta - jeśli okaże się, że w łańcuchu transakcji doszło do jakichś uchybień, to nie jest to wystarczająca przesłanka do pozbawienia danego podatnika prawa do odliczenia - musi zostać wykazany brak należytej staranności/ działanie w złej wierze;
- naruszenie zasady neutralności ze względów czysto prewencyjnych, gdy dostawca mógł udowodnić, iż nie działał w oszukańczy sposób, nie jest proporcjonalnym środkiem, który mógłby być uzasadniony w świetle orzecznictwa ETS

Wyrok ETS – zasadnicze tezy (II)

- Państwa członkowskie **mogą wprowadzać do przepisów krajowych dodatkowe ograniczenia**, ale muszą one być **uzasadnione autentycznie istniejącym ryzykiem** zaniżania zobowiązań podatkowych czy unikania opodatkowania
- Państwa **nie mogą wprowadzać ograniczeń** o charakterze powszechnym, **dotyczących prawa do odliczenia** oraz rozwiązań, **które utrudniają skorzystanie z tego prawa** – w ocenie ETS praktyka węgierska nakłada ograniczenia nadmierne w stosunku do wynikających z Dyrektywy;
- To **organ podatkowy jest obowiązany do tego, aby w sposób niezbity, niebudzący wątpliwości, na podstawie obowiązujących przepisów wykazać, że podatnik wiedział lub przynajmniej mógł dowiedzieć się**, że transakcja, w której uczestniczy, miała na celu nadużycie - jeżeli organ tego nie wykaże, to brak jest podstaw, aby podatnikowi odbierać prawo do odliczenia, ponieważ naruszałoby to podstawową zasadę neutralności VAT;
- Obowiązkiem organów podatkowych, które kwestionują prawo do odliczenia, jest wykazanie, że podatnik w tych konkretnych okolicznościach powinien wiedzieć, że transakcja nie spełnia pewnych standardów biznesowych właściwych dla tego typu zdarzeń - muszą wydać **dobrą, czyli właściwie uzasadnioną decyzję - ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych.**

Prawo do odliczenia VAT i jego ograniczenie

- Jedyne **wymagania co do prawa do odliczenia** zawarte w Dyrektywie to:
 - przeznaczenie dostawy/ usługi do działalności opodatkowanej podatnika;
 - faktycznie zrealizowana dostawa towaru albo wykonana usługa;
 - faktura dotycząca tej dostawy/ usługi
- Jeżeli podatnik podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie (czyli podatnik dołożył należytej staranności), to:
 - może domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT ;
 - nie może odpowiadać za oszustwa kontrahenta;
 - nie może zostać pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego;
- Jeśli organy podatkowe chcą pozbawić podatnika prawa do odliczenia, to muszą wydać uzasadnioną i udokumentowaną dowodami decyzję, podlegającą kontroli sądowej.

Pozostałe orzecznictwo ETS

- Wyrok w sprawach Mahageben i David jedynie podsumowuje i potwierdza tezy sformułowane wcześniej przez ETS w innych wyrokach i konsekwentnie podtrzymywane w kolejnych orzeczeniach;
- W sprawie należytej staranności ETS wypowiadał się od 2006 r., m.in. w sprawach: C-409/05 Teleos, C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen oraz Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL C-439/04 i C-440/04;
- Taka linia orzecznicza jest konsekwentnie podtrzymywana w kolejnych wyrokach, zapadłych już po rozstrzygnięciu w sprawie Mahageben David, tj. w sprawach C-273/11, **Mecsek-Gabona Kft** oraz C-324/11, **Gábor Tóth**;
- **ETS konsekwentnie uznaje, że** „*prawo podatnika dokonującego transakcji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może uciec wskutek tego, 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 od wartości dodanej*”

Pojęcie należytej staranności wg ETS

ETS wyjaśnia, że:

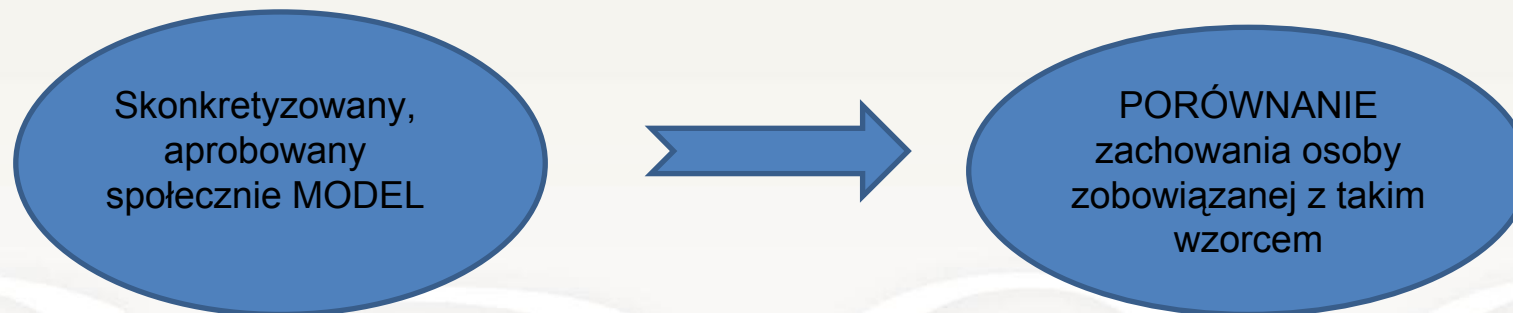
- **od podatnika można oczekiwać tzw. należytej staranności** rozumianej jako zwykła kupiecka, zwyczajowo przyjęta staranność, związana z uzyskaniem przekonania, że towar nie jest nabywany od oszusta;
- **należy poszukiwać minimalnego, zwyczajowo przyjętego w biznesie, poziomu staranności - wyznacznikiem powinien być kanon rzetelności kupieckiej i dana praktyka rynkowa;**
- nie można oczekiwać więcej niż zwykłego, racjonalnego działania weryfikacyjnego;
- **dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodność z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do odliczenia**, jeżeli nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki odliczenia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfałszowanie dowodu przedstawionego mu przez nabywcę;
- zakwestionowanie prawa do odliczenia, jest dopuszczalne tylko **„o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciążyą na nim w zakresie dowodowym albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, że dokonywana przezeń czynność stanowi część składową oszustwa popełnianego przez kupującego i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia swego udziału w tym oszustwie”**.

Należyta staranność i dobra wiara w prawie polskim(I)

- Brak definicji pojęcia należytej staranności i dobrej wiary podatnika w przepisach podatkowych, w tym w szczególności w ustawie o VAT;
- Pojęcia te to tzw. **klauzule generalne**: elastyczne, bliskie społecznemu poczuciu sprawiedliwości, moralności i obyczajowości;
- Przy dokonywaniu oceny konkretnego stanu faktycznego i dokonywaniu rozstrzygnięć zapewniają tzw. luz interpretacyjny pozwalający uwzględnianie kryteriów pozaprawnych, które mają jednak istotne znaczenie w funkcjonowaniu społeczeństwa;
- Odwołania do tych pojęć zawarta jest w przepisach niepodatkowych, np. w art. 355 § 1 czy 827 § 1 Kodeksu cywilnego lub w przepisach KSH – w określonych wypadkach, w stosunku do niektórych podmiotów wymaga się np. „*staranności wynikającej z zawodowego charakteru działalności*” - przykładowo można więc np. mówić o staranności sprzedawcy, najemcy, wykonawcy dzieła, przewoźnika, członka zarządu spółki;
- Nie oznacza to podwyższonej staranności wobec przeciętnej (ogólnej) wymaganej w obrocie powszechnym, lecz o należyta staranność zawodową, której wzorce są budowane od razu z uwzględnieniem profesjonalności podmiotów, której dotyczą.

Należyta staranność i dobra wiara w prawie polskim (II)

- Poziom wymaganej staranności nie jest określany w odniesieniu do indywidualnych cech podmiotowych i możliwości konkretnego dłużnika wykonującego zobowiązanie, ale w relacji do zobiektywizowanego miernika staranności przyjmowanego w danej sferze stosunków:



- Zarzut braku należytej staranności można podnieść jeśli wystąpi niezgodność postępowania z modelem; zachowanie w konkretnym miejscu i czasie odbiegające od właściwego dla danej osoby miernika staranności i istniała uwarunkowana doświadczeniem życiowym możliwość i powinność przewidywania odpowiednich następstw danego zachowania.

Skuteczność i wpływ orzecznictwa ETS na polską praktykę podatkową

- brak przepisów, które *expressis verbis* nakazywałyby postrzegać judykaturę ETS jako źródło prawa wspólnotowego ale orzeczenia ETS są wiążące - są one kierowane nie tylko do sądów krajowych, ale również do organów administracji publicznej;
- przyjmuje się, że sąd krajowy nie musi występować z pytaniem, jeśli dane zagadnienie zostało już wyjaśnione wcześniej (doktryna *acte éclairé*) - ETS dokonuje de facto wiążącej wykładni przepisów prawa unijnego, tam gdzie wymaga ono wyjaśnień, natomiast nie rozstrzyga poszczególnych sporów podatników;
- orzeczenia zawierające wykładnię są uważane za wiążące także poza sprawą, w której zostały wydane (wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. I GSK 192/10) - służy zapewnieniu jednolitej interpretacji przepisów prawa wspólnotowego, która nie może się różnić w zależności od sprawy, sądu lub państwa członkowskiego;
- fakt, że rozstrzygnięcie dotyczyło sprawy węgierskiej, nie oznacza, że obejmuje jedynie podatników węgierskich – przeciwnie, orzeczenie dotyczy rozumienia Dyrektywy;
- wyroki ETS jest orężem, który podatnicy mogą wykorzystać na etapie sporu przed organami podatkowymi, a następnie przed sądami administracyjnymi.

Zasadnicze wnioski w zakresie należytej staranności

- Definicji należytej staranności nie ma i nie powinno być, podobnie jak nie ma definicji dobrej wiary i ustawowych zasad współżycia społecznego - nie powinien pojawić się przepis określający, co jest należyłą starannością, gdyż istnieje zbyt duże ryzyko nadmiernie restrykcyjnego interpretowania takiego przepisu w praktyce
- Im większa konkretyzacja powinności w treści zobowiązania, tym bardziej zawężony jest punkt odniesienia dla oceny staranności zachowania dłużnika i tym silniej jest ona determinowana przez charakter danego stosunku prawnego - nie mieszczą się tu wszelkie sytuacje nietypowe;
- Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności, nie należy jednak kodyfikować tego w szczegółach, gdyż istnieje ryzyko nadmiernej restrykcyjności oraz uznania, że jest to sprzeczne z Dyrektywą

Podsumowanie

- wykładnia dokonywana przez ETS ma charakter wiążący i przy interpretacji przepisów krajowych, implementujących postanowienia Dyrektywy VAT, konieczne jest uwzględnianie stanowiska ETS;
- uwzględnianie kwestii dochowania przez podatnika należytej staranności jest bezwzględnie obowiązkiem tak organów administracji podatkowej jak i sądów administracyjnych rozstrzygających spory na tle stosowania przepisów dotyczących prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.
- wobec zróżnicowanych stosunków życiowych i rozwoju techniki nie da się ustalić powszechnego wzoru ostrożności i przezornego zachowania, bowiem w różnych stosunkach życiowych jest wymagany odmienny stopień należytej staranności – stąd nie należy podejmować prób kodyfikowania tego pojęcia;
- w praktyce polskiej organy podatkowe idą na skróty, a zatem jeśli w łańcuchu dostaw doszło do oszustwa, a organy badają zarejestrowanego uczciwego kontrahenta, który ma fakturę, z której chciałby odliczyć podatek naliczony, to na nim skupiają się negatywne konsekwencje – konieczność zmiany tej praktyki – ciężar dowodu nie może być żadną miarą przerzucany na podatnika;
- Nie można na podatnika nakładać tych obowiązków, które spoczywają na organach podatkowych. To one są wyposażone w funkcje kontrolne i one mają je wypełniać. Jeśli organy mają wątpliwości co do transakcji, to powinny te transakcje sprawdzić, w oparciu o reguły zawarte w Ordynacji (szczególnie Art. 122, 123, 124, i 187 OP);
- Ewentualna modyfikacja w zakresie art. 188 Ordynacji dot. obowiązku przeprowadzenia dowodu

SPCG

T. STUDNICKI · K. PLESZKA · Z. CWIĄKALSKI · J. GÓRSKI
SPÓŁKA KOMANDYTOWA

Dziękujemy za uwagę

W przypadku pytań lub potrzeby uzyskania dodatkowych informacji zapraszamy do kontaktu z SPCG:

Zbigniew Cwiąkański

Adwokat, doradca podatkowy

Katarzyna Ewa Bieńkowska

Radca prawny, doradca podatkowy