



Piotr Kobylski

Należyta staranność w podatku od towarów i usług jako podstawa odliczenia podatku naliczonego

Due Diligence in the Tax on Goods and Services
as a Basis for Deducting Input Tax

Wprowadzenie

Z przepisów Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1–118, dalej: dyrektywa 112) oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Tekst jedn. Dz. U. z 2024 r. poz. 361, dalej: u.p.t.u.) wynika, iż podstawę do obniżenia podatku należnego stanowić może wyłącznie faktura wystawiona przez podmiot będący podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu zrealizowania przez niego czynności opodatkowanych. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z reguły nie powinno być limitowane pod względem czasu czy przedmiotu. Jednak w art. 176 dyrektywy 112 przewidziano wyjątek od powyższej reguły w postaci klauzuli *stand still*, która zakłada, że państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym do czasu wejścia w życie przepisów przyjętych jednomyślnie przez Radę na wniosek Komisji.

Generalnie rzecz biorąc, trzeba stwierdzić, iż w literaturze przedmiotu można spotkać się z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi podatku od towarów i usług. Niniejszy artykuł stanowi więc kolejny głos w dyskusji (Borowski, Górniak, Warnieło, 2017, s. 8–17; Lasiński-Sulecki, 2017, s. 26–39; Maliński, Śliż, 2018, s. 29–35; Tałasiewicz, Brzozowski, 2019, s. 34–37; Wyrok TK, 2004, SK 22/03; Wyrok TK, 2007, U 6/06; Wyrok NSA, 2017, I FSK 1342/15; Wyrok NSA, 2018, I FSK 556/16; Wyrok NSA, 2020, I FSK 281/18; Wyrok NSA, 2023, I FSK 1481/19; Wyrok TSUE, 2012, C-191/09 P; Wyrok TSUE, 2014, C-492/13; Wyrok TSUE,

2021, C-294/20; Wyrok TSUE, 2021, C-281/20; Wyrok TSUE, 2022, C-512/21; Wyrok TSUE, 2024, C-537/22; Postanowienie TSUE, 2014, Ts 171/12; Postanowienie TSUE, 2015, Ts 342/15; Postanowienie TSUE, 2016, Ts 383/15) na temat granic należytej staranności jako przesłanki zachowania prawa do odliczenia podatku naliczonego, przy czym w tym przypadku główny akcent został położony na problem bezpieczeństwa prawnego podatnika.

Trzeba podkreślić, że dla właściwie funkcjonującego systemu podatkowego istotny jest przede wszystkim system źródeł finansowania. Bez wątpienia fundamentalne znaczenie ma w tym kontekście podatek od towarów i usług, biorąc pod uwagę jego przejrzystość oraz sprawność egzekucji. Na tle powyższych uwag należy zastanowić się: czy działania podjęte przez prawodawcę pozwoliły na stworzenie właściwie funkcjonującego modelu prawa do odliczenia podatku od towarów i usług. Tytułowa należyta staranność jest zwrotem ocennym, szacunkowym i komponentem funkcjonującej w systemie podatku od towarów i usług orzeczniczej generalnej klauzuli dobrej wiary, transponowanej przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z prawa prywatnego. Klauzula ta w wersji dobrej lub złej wiary jest z kolei narzędziem wykorzystywanym przez organy podatkowe do ustalania tego, czy w danej sprawie podatkowej nastąpiło nadużycie przez podatnika prawa do uzyskania zwrotu podatku od towarów i usług. Testy nadużycia dokonywane przez organy podatkowe w oczywisty sposób budują sferę ryzyka dla sytuacji prawnej podatnika co do tego, czy organy nie zanegują jego prawa do otrzymania zwrotu tego podatku.

Biorąc powyższe pod uwagę, można sformułować istotną dla niniejszego opracowania hipotezę, że ograniczenia wynikające z orzecznictwa TSUE, dotyczące świadomości podatnika co do prawidłowości transakcji, mają służyć identyfikowaniu elementów przestępstwa w zakresie podatku od towarów i usług, a nie przerzucaniu na podatnika ciężaru badania prawidłowości prowadzenia działalności przez swojego kontrahenta. W momencie zawierania transakcji z nierzetelnym kontrahentem nie można z góry przypisywać złej wiary podatnikowi, o ile podatnik nie ma obiektywnych przesłanek do podejrzenia, że mógłby być on uczestnikiem procedury zmierzającego do nadużyć w podatku od towarów i usług. Przyjęcie nieprawidłowej perspektywy w zakresie oceny dochowania przez podatnika należytej staranności prowadzi do zagrożenia dla zasady zaufania do państwa i prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego. W związku z powyższym przedmiotem opracowania uczyniono analizę oraz ocenę cech konstrukcyjnych tytułowej należytej staranności. W celu realizacji zamierzeń autora będzie wykorzystana metoda dogmatyczna jako zasadnicza metoda badawcza w naukach prawnych.

1. Możliwość przewidywania określonych zdarzeń

Dla celów podatkowych podatnik musi udowodnić wiarygodnie, że określona operacja gospodarcza została wykonana w sposób i w rozmiarze określonym w dokumentacji (Parulski, Krok, 2021, s. 19). Co istotne, należy wykazać, iż została wykonana przez podmiot będący beneficjentem wydatku. Na gruncie art. 86 ust. 1 u.p.t.u. ustalenie związku między wydatkami a opodatkowanymi czynnościami podatnika musi być dokonywane w szerszym zakresie, co oznacza, iż nie można poprzestać na ścisłym, bezpośrednim związku poniesionego kosztu z konkretną czynnością opodatkowaną (Dominik-Ogińska, Militz, Bacal, Siennicki, 2013, s. 134).

Mając powyższe na uwadze, warto zatem bliżej przyjrzeć się praktyce orzeczniczej w omawianym zakresie. Na wstępie należy zauważyć, że ustawodawca krajowy nie zdefiniował siedziby działalności gospodarczej podatnika. Nie ulega zatem wątpliwości, że w tym zakresie bezpośrednie zastosowanie ma rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Tekst jedn. Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1–22, dalej: rozporządzenie wykonawcze). Na mocy art. 10 rozporządzenia wykonawczego miejscem siedziby działalności gospodarczej podatnika jest miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa. W piśmiennictwie wskazuje się zarazem, że podatnicy nie mają jednak środków prawnych, które pozwoliłyby im zweryfikować czy adres zarejestrowanej siedziby przedsiębiorstwa odpowiada miejscu, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa. Pozostaje bazowanie na kryterium formalnym – zarejestrowanym adresie siedziby. Z drugiej strony art. 28b ust. 1 u.p.t.u. oraz art. 10 rozporządzenia wykonawczego stwarzają realne zagrożenia dla podatników. Podatnik może jedynie oprzeć się na kryteriach formalnych, w sytuacji gdy organ podatkowy może odmiennie ustalić siedzibę usługobiorcy w oparciu o inne kryteria (Adamczyk-Kaczmarek, 2022, s. 127–128). Niewykluczone zatem, że usługobiorca przypisujący sobie określoną siedzibę w danym kraju, może zarazem nie mieć tam siedziby bądź nie mieć jej w momencie kontroli (Bartosiewicz, 2018, s. 367–370). Usługodawca, chcąc dochować należytej staranności w tej sytuacji, powinien przede wszystkim mieć na uwadze treść art. 18 rozporządzenia wykonawczego, który wskazuje przesłanki, na podstawie których usługodawca jest zdolny określić status usługobiorcy, powołując się na okoliczności, które zaświadczą, iż usługobiorca jest podatnikiem. Zgodnie z art. 18 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego:

1. O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status podatnika:
 - a) gdy usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT i usługodawca uzyska potwierdzenie ważności tego numeru identyfikacyjnego, a także nazwiska/nazwy i adresu przypisanych temu numerowi zgodnie z art. 31 rozporządzenia Rady (WE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej;
 - b) gdy usługobiorca nie otrzymał jeszcze indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT, ale poinformował usługodawcę, że zwrócił się z wnioskiem o jego nadanie i usługodawca uzyska dowolny, inny dowód potwierdzający, że usługobiorca jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, w stosunku do której wymagana jest identyfikacja do celów VAT, oraz jeżeli dokona w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

Bez wątplenia analizowana regulacja może zdecydować o statusie i charakterze, w jakim działa usługobiorca, a w rezultacie wskazać miejsce świadczenia. Wykaże, czy jest faktycznie wykonywana na rzecz podatnika, czy jednak pomiotu niebędącego podatnikiem. Skoro w art. 18 ust. 1 lit. b rozporządzenia wykonawczego prawodawca wskazał, że wymagane jest jedynie, by usługodawca w rozsądnym zakresie zweryfikował rzetelność przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności, to zrozumiałe jest, że należałoby oczekiwać takich samych warunków względem ustalenia przez niego siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy. Co ważne, w judykaturze podkreśla się, że rozporządzenie wykonawcze nie nakazuje podejmować „[...] żadnych wyjątkowych, czy też nadzwyczajnych czynności ponad te, które zazwyczaj się wykonuje sprawdzając kontrahenta” (Wyrok NSA, 2022, I FSK 1081/19).

Innym przykładem wystąpienia okoliczności naruszających prawo jest choćby kwestia: czy kontrahent posiada niezbędne zaplecze techniczno-organizacyjne. Niewątpliwie wątpliwości mogą się dodatkowo pojawić przy nietypowym miejscu bądź porze dnia wydania towaru. Jeśli jednak podatnik zawiera umowę na piśmie, posiada pisemne zamówienia, interesuje się źródłem pochodzenia towarów, a poza tym dokonuje transakcji z różnymi podmiotami funkcjonującymi w tym

samym miejscu i reprezentowanymi przez tę samą osobę (Wyrok WSA w Łodzi, 2022, I SA/Łd 100/22), powstaje pytanie, jakie jeszcze czynności powinien podjąć podatnik celem weryfikacji kontrahenta. Nie podlega, rzecz jasna, badaniu kwestia należytej staranności przez nabywcę, jeśli organ podatkowy udowodni, iż wykonania usług bądź dostawy towarów w ogóle nie było lub nabywca zrealizował transakcję z jednym kontrahentem, a przypisał ją innemu podmiotowi (Wyrok NSA, 2016, I FSK 1678/14). Jak trafnie zauważa Naczelny Sąd Administracyjny (NSA):

[...] należyta staranność podatnika podatku od towarów i usług w relacjach handlowych (dobra wiara), to stan świadomości podatnika i związana z tym powinność oraz możliwość przewidywania określonych zdarzeń, że uczestniczy w działaniach prowadzących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku (Wyrok NSA, 2022, I FSK 1607/18).

Należy zatem dojść do przekonania, że uregulowanie zapłaty za pomocą rachunku bankowego bądź jedynie poprzestanie na kontroli kontrahentów w rejestrach może okazać się niewystarczające, jeżeli podatnik nie będzie posiadał dokumentacji potwierdzającej poszczególnych dostaw przy dokonywaniu regularnych transakcji o wysokich wartościach.

2. Przesłanki oceny dobrej wiary nabywcy

Popularne stało się stanowisko w orzecznictwie sądów krajowych, że organy podatkowe mogą odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku, jeśli na bazie obiektywnych okoliczności wskażą, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż brał udział w transakcji wykorzystanej do popełnienia przestępstwa lub nadużycia w podatku od towarów i usług (Wyrok WSA w Gdańsku, 2013, I SA/Gd 495/13; Wyrok WSA w Opolu, 2015, I SA/Op 644/14; Wyrok WSA w Łodzi, 2016, I ACa 989/15; Wyrok WSA w Białymstoku, 2017, I SA/Bk 843/16; Wyrok WSA w Warszawie, 2017, III SA/Wa 2805/16; Wyrok WSA we Wrocławiu, 2018; I SA/Wr 175/18; Wyrok WSA w Łodzi, 2019, I SA/Łd 517/19; Wyrok WSA w Warszawie, 2020, III SA/Wa 66/20; Wyrok WSA w Rzeszowie, 2020, I SA/Rz 305/19; Wyrok WSA w Kielcach, 2021, I SA/Ke 276/21). Jest to o tyle zastanawiające, że przepisy prawa Unii Europejskiej (UE) sprzeciwiają się takiej praktyce, w ramach której organ odmawia prawa do odliczenia podatku z tego powodu, że podatnik: nie przedsięwziął wszystkich środków dla powzięcia

informacji, iż wystawca faktury jest podatnikiem podatku od towarów i usług; miał we władaniu te towary i mógł je sam dostarczyć; wywiązał się z powinności złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej; czy z tego powodu, że podatek chcący odliczyć podatek nie może, poza fakturą, przedstawić dowodu spełnienia wskazanych powyżej wymogów (Wyrok TSUE, 2006, C-354/03, C 355/3, C-484/03).

Należy zatem wziąć pod uwagę przede wszystkim warunki transakcji i ich przebieg. W orzecznictwie utrwalił się pogląd, iż okolicznością, która może przesądzić o braku należytej staranności, jest m.in. anonimowość dostawcy towarów. O braku wiarygodności transakcji świadczą też choćby warunki jej realizacji, które pozwalają, by cena towaru oferowanego podatnikowi przez kontrahenta była znacząco niższa od ceny rynkowej, bez racjonalnego uzasadnienia ekonomicznego. Wątpliwości powinno wzbudzić dostarczanie faktur przez osoby trzecie bądź nietypowa forma faktur przekazywanych przez dostawcę (Wyrok NSA, 2016, I FSK 542/15; Wyrok NSA, 2017, I FSK 1483/15). W tym kontekście warto zwrócić uwagę na kryteria oceny należytej staranności zawarte w „Metodyce w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych” (Ministerstwo Finansów Departament Podatku od Towarów i Usług, 2018). Ministerstwo Finansów w przywołanym powyżej dokumencie wskazało, że w sytuacji gdy płatność na rzecz dostawcy dokonywana jest przez podatnika przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności (określonego w art. 108a ust. 3 u.p.t.u.) i nie zachodzą inne okoliczności uprawdopodobniające brak należytej staranności, należy uznać, że podatek wywiązał się z tytułowej należytej staranności. Na marginesie wypada dodać, iż realizacja płatności przy użyciu mechanizmu podzielonej płatności zwalnia dodatkowo nabywcę towaru z odpowiedzialności solidarnej, o której mowa w art. 105a oraz ryzyka nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego na mocy art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2 oraz art. 112c u.p.t.u. do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury.

Wynika zatem z powyższego, iż istnienie dobrej wiary jest także przesłanką pozyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego w wyniku nierzetelnej transakcji. W nauce prawa podatkowego można spotkać się z poglądem, iż należyta staranność, jako element pojęcia dobrej wiary, pozwala osiągnąć efekt odpowiadający poczuciu sprawiedliwości bądź słuszności, nawet jeśli efekt ten nie był bezpośrednio zakładany (Sęk, 2018b, s. 365). Co istotne, w judykaturze TSUE nie wprowadzono pojęcia należytej staranności. Trybunał wyszedł z założenia, iż dla zachowania dobrej wiary najodpowiedniejszą formułą jest dokładna ocena

podatnika, czy przedsiębrane przez niego czynności nie wiążą się z przestępstwem albo nadużyciem innego podmiotu, podejmując w związku z tym działania, jakie podjąłby racjonalny przedsiębiorca, bądź działania, jakich można w sposób uzasadniony spodziewać się w określonych okolicznościach. W ten sposób ma to odzwierciedlać cywilistyczne, ale też ogólne pojęcie terminu należytej staranności wymaganej w relacjach danego rodzaju, zwykle stosowanego w określonej sferze działalności (Sęk, 2018a, s. 32). Z kolei w orzecznictwie sądów krajowych przeważa jednak pogląd, iż uznanie tego, czy podatnik działał z zachowaniem należytej staranności, jest uwarunkowane oceną dobrej wiary jako wymogu realizacji prawa do odliczenia podatku. Oznacza to, że podatnik pozostanie w dobrej wierze, o ile dochowa należytej staranności (Michalak, 2016, s. 179).

Należy jednak dojść do wniosku, że pojęcie należytej staranności stosowane w orzecznictwie krajowym na skutek uwzględnienia praktyki orzeczniczej TSUE w istotnym zakresie ogranicza realizację normy prawnej zawartej w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. Przepis ten z jednej strony został wprowadzony, by wzmocnić pozycję oceny świadomości podatnika jako wymogu pozbawienia go prawa do odliczenia podatku, z drugiej strony obowiązek podatkowy spoczywa na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania (Wyrok TK, 2001, SK 16/00). Na mocy art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.) realizacja obowiązku podatkowego uzależniona jest od zaistnienia określonych, konkretnych i obiektywnych okoliczności rodzących powstanie tego obowiązku. Bez wątplenia zatem elementy obiektywne przeważają nad stroną subiektywną, jaką jest w szczególności dobra wiara. Ponadto niniejszą regulację należy rozpatrywać w kontekście art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm., dalej: Konstytucja RP), który wprowadził powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji RP, który determinuje władztwo finansowe państwa (Wyrok TK, 2011, P 26/10). Dodatkowo trzeba zauważyć, iż model ustalania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług pozwala na dokonanie nadużyć przy rozliczaniu tego podatku przez zawyżenie kwoty podatku naliczonego lub obniżenie kwoty podatku należnego. Otóż wystawianie faktur, które nie ukazują rzeczywistych zdarzeń, służy kreowaniu fikcyjnej rzeczywistości podatkowej i w rezultacie pozwala na proceder tzw. prania brudnych pieniędzy (Szcuciński, 2013, s. 161–162).

Warstwa teoretycznoprawna rozważań doprowadza do konkluzji o istnieniu systemu gwarancji procesowych, mających zapobiec odliczaniu podatku na podstawie faktur niemających odzwierciedlenia w stanie faktycznym. Warunki

dotyczące prawidłowo wystawionych faktur mają nie tylko aspekt formalny, ale przede wszystkim materialny. Treść faktury powinna odpowiadać rzeczywistym zdarzeniom (Grzybowski, 2020, s. 148). Sam fakt posiadania oryginału danego dokumentu nie decyduje o prawdziwości zdarzeń z niego wynikających. Kompetencja do odliczenia podatku jest skutkiem powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej czynności podatnika wystawiającego fakturę, a zatem obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu. Jeśli brak takiej faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie może w związku z tym zaistnieć obowiązek podatkowy. Badanie dobrej wiary podatnika jest zaś uzasadnione w przypadku, kiedy wystawca faktury jest wyłącznie firmantem, czyli faktycznie dostarcza towar, lecz towar ten pochodzi od innego nieujawnionego podmiotu (Pęczek-Czerwińska, 2016, s. 23–24).

Okazuje się, że nie wystarczy zgromadzenie dokumentacji rejestracyjnej na temat swojego kontrahenta, choć z pewnością weryfikacja niezbędnych koncesji czy zezwoleń pomoże go uwiarygodnić. Z pewnością słuszny będzie standard rozliczeń w oparciu o formę bezgotówkową bez względu na wielkość transakcji. Na aprobatę zasługują także działania ustawodawcy krajowego, który pomaga podatnikom wykazać się należytą starannością. Doskonałym tego przykładem wydaje się obowiązkowy *split payment*, który zastąpił mechanizm odwrotnego obciążenia (Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 1751).

3. Udział w czynnościach związanych z przestępstwem w podatku od towarów i usług

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wywiódł, iż prawo wspólnotowe trzeba rozumieć w ten sposób, iż art. 167 i art. 168 lit. a dyrektywy 112, ale także reguły neutralności podatkowej, pewności prawa oraz równego traktowania nie są sprzeczne z przypadkiem, by odbiorcy faktury odmówiono prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z uwagi na brak rzeczywistej czynności podlegającej opodatkowaniu, pomimo iż w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy danej faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek od wartości dodanej nie został poprawiony. Jeśli jednak, mając na uwadze przestępstwa podatkowe czy nieprawidłowości popełnione przez wymienionego wystawcę na wcześniejszym etapie obrotu względem czynności będącej podstawą odliczenia podatku, czynność ta zostanie uwzględniona jako rzeczywiście zrealizowana, trzeba zauważyć, że wskazany odbiorca wiedział

lub powinien był wiedzieć o tym, iż dana czynność wiąże się z oszustwem podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług. Kluczowe jest to, że w ujęciu TSUE organy podatkowe nie mają uprawnienia, by przerzucać na podatnika ciężar badania prawidłowości prowadzenia działalności przez swoich kontrahentów, jeżeli podatnik nie ma powodów, by zakładać, iż byli oni uczestnikami przestępstwa bądź nadużycia w tym podatku (Wyrok TSUE, 2012, C-80/11; Wyrok TSUE, 2013, C-643/11; Wyrok TSUE, 2020, C-835/18; Wyrok TSUE, 2022, C-378/21). Krajowa judykatura naturalnie dopuszcza także sposobność odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistości, o ile podatnik zachował tytułową „należytą staranność” i nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że bierze udział w czynnościach związanych z przestępstwem w podatku od towarów i usług (Wyrok NSA, 2019, I FSK 2356/18; Wyrok NSA, 2019, I FSK 30/17). W tym kontekście zwraca się szczególną uwagę na istnienie transakcji i proceder wystawienia tzw. pustych faktur, dokumentujących nieistniejące dostawy towarów lub wykonanie usług. Jak trafnie zauważa Ćwik-Bury, zwrot „puste faktury” nie został zdefiniowany w prawie podatkowym, a jego interpretacja odbywa się w praktyce stosowania prawa. Bez wątpienia brak terminologii w akcie normatywnym powoduje, że za każdym razem znaczenie danego terminu będzie zależało od oceny określonego stanu faktycznego (Ćwik-Bury, 2023, s. 64). Warto zatem w tym miejscu dokonać dygresji. Otóż faktura stanowi podstawę zapisów w księgach rachunkowych, będąc niejako dowodem na dokonanie operacji gospodarczych. W art. 21 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm., dalej: u.r.) określono jej warunki formalne (m.in. określenie stron dokonujących operacji gospodarczych, opis operacji czy jej wartość). Z kolei w art. 22 u.r. wskazano warunki materialne (takie jak rzetelność i kompletność).

Równie istotnym aktem prawnym w tym zakresie jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2019 r. poz. 2544, dalej: rozporządzenie). Warto zauważyć, że reguluje zasady księgowości w stosunku do podmiotów, do których nie ma zastosowania wspomniana ustawa o rachunkowości. Otóż przepis § 11 ust. 1 rozporządzenia wprowadza wymóg, by zapisy w księdze były dokonywane w języku polskim i w walucie polskiej w sposób staranny, czytelny i trwałe, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów. Co istotne, obydwa akty prawne posługują się terminem rzetelności. W ten sposób dowodem na nierzetelność operacji gospodarczej (zgodnie z art. 22 ust. 1 u.r. oraz § 11 rozporządzenia) będzie dokument wskazujący na operację gospodarczą, która w ogóle nie miała miejsca albo zaistniała w innym rozmiarze czy z innym podmiotem.

Warto dodać, że samo pojęcie faktury, w tym faktury elektronicznej, a także faktury korygującej, zostało zdefiniowane w prawie wspólnotowym oraz krajowym (Cmoch, 2012, s. 959). Na poziomie wspólnotowym jest to dyrektywa 112, w której rozdział trzeci został dedykowany wprost tematyce fakturowania. Mieści się w nim definicja faktury, faktury elektronicznej, zasad wystawiania faktur, określenie danych podmiotów oraz regulacje odnoszące się do faktur papierowych i elektronicznych, jak również środków upraszczających. Na poziomie krajowym jest to art. 2 u.p.t.u. W związku z tym faktura jest dokumentem w formie papierowej lub w formie elektronicznej, zawierającym dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Z kolei fakturą elektroniczną jest faktura w formie elektronicznej, wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym. Poza tym z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2076) ustawodawca wdrożył pojęcie faktury ustrukturyzowanej. Niewątpliwie jest to podkategoria faktury elektronicznej, która na mocy art. 2 pkt 32a u.p.t.u. jest fakturą wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur razem z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w powyższym systemie.

Nadto prawo UE oraz prawo krajowe wprowadziło pojęcie faktury korygującej, którą jest każdy dokument lub nota zmieniająca fakturę pierwotną i odnosząca się do niej w sposób wyraźny oraz jednoznaczny. W ich ramach można zetknąć się z tzw. pustą fakturą, określaną w literaturze przedmiotu jako fikcyjna (Dokukin, 2022). Można wyróżnić trzy rodzaje pustych faktur. Pierwsza *sensu stricto* jest dokumentem, z którym nie wiąże się żadna operacja gospodarcza, druga jest pustą, z którą koreluje faktyczna operacja, lecz z udziałem innego podmiotu niż wystawca takiej faktury, a trzecia jest fakturą wystawioną przez firmanta – odzwierciedla faktyczny obrót towarami lub usługami, lecz ukrywa w stosunku do nabywców rzeczywisty podmiot realizujący taki obrót lub usługę (Ćwik-Bury, 2023, s. 75). W takich przypadkach analiza „należytej staranności” przestaje mieć znaczenie. Jest to o tyle zrozumiałe, że nie można uznać, co do zasady, by podatnik odliczający podatek z takiej faktury nie miał świadomości swojego działania, jeżeli z jej wystawieniem nie wiąże się żadna dostawa towaru lub świadczenie usług przez podmiot wystawiający ją czy jakkolwiek inny podmiot. Należy zatem dojść do wniosku, iż jedynie w sytuacji uznania, że w konkretnej sprawie zaistniał faktyczny obrót towarami bądź świadczenie usług, może nastąpić „należyta staranność” po stronie podatnika, który w ten sposób ma kompetencję do odliczenia podatku. Wydaje się jednak, iż to od okoliczności rozpatrywanego przypadku zależy czy dokonywane przez podatnika transakcje są efektem nadużyć na wcześniejszym etapie obrotu. Ważne jest dokonanie przez organ szczegółowej analizy, jaki stan faktyczny miał miejsce. Chodzi o to,

by zbadać, czy podatnik świadomie uczestniczył w przestępstwie jego kontrahentów, czy też, gdyby podjął środki „należytej staranności”, naturalnie wiedzę taką by pozyskał (Kopyściański, 2020, s. 634).

Bez wątpienia kluczowe znaczenie ma relacja między tymi podmiotami, która ostatecznie prowadzi do ukształtowania stosunku prawnego. Dopiero on wszakże daje prawo do realizacji oczekiwanego przez podatnika prawa do odliczenia podatku. Warto zauważyć, że takie przestępstwo zaistnieje nie tylko, jeżeli jest popełnione przez samego podatnika, ale także wówczas, jeśli przy zachowaniu „należytej staranności” podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez określoną transakcję uczestniczył w transakcji wiążącej się z przestępstwem odnoszącym się do podatku od towarów i usług, popełnionym przez dostawcę bądź inny podmiot działający na wcześniejszym lub późniejszym odcinku łańcucha dostaw. Organy podatkowe, odmawiając prawa do odliczenia podatku, mają obowiązek dla każdej transakcji udowodnić, czego podatnik nie dopełnił i jakie budzące wątpliwości okoliczności transakcji zlekceważył. Nie wystarczy bowiem wskazanie, że podatnik naruszył jakiś teoretyczny standard należytej staranności, bez oceny warunków do okoliczności stanu faktycznego (Wyrok NSA, 2019, I FSK 2264/18). Kompetencja do odliczenia podatku naliczonego jest wprost związana z zachowaniem podatnika. Jeśli podatnik chce wypełnić przesłankę należytej staranności, to nie może zakładać, że jeśli otrzymał towar bądź wykonał usługę, a ponadto została zrealizowana zapłata i posiada on fakturę, to nie będą spoczywać już na nim żadne obowiązki. Z drugiej strony organy podatkowe nie mogą w sposób ogólny wymagać, by podatnik badał, czy wystawca faktury włada określonymi towarami oraz jest w stanie je dostarczyć, a także czy złoży deklarację i dokona zapłaty podatku od towarów i usług, żeby mieć pewność, iż podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa związanego z tym podatkiem. Niezależnie jednak od powyższego, podatnik, który dysponuje informacjami pozwalającymi podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, powinien dążyć do uzyskania informacji o podmiocie, od którego chce nabyć towary (Wyrok NSA, 2016, I FSK 381/15).

Zakończenie

Powyższe rozważania skłaniają do następujących konkluzji. Testy nadużycia prawa, a więc i rozumienie przesłanek należytej staranności, buduje orzecznictwo. Samo posiadanie oryginału faktury nie może zatem zdecydować o prawdziwości zdarzeń z niej wynikających. Faktura nie ukazuje faktycznego przebiegu

określonej transakcji. Nie wystarczy zatem ustalić, że konkretny towar znalazł się w posiadaniu nabywcy, żeby odliczyć podatek z danej faktury, jeśli nie zostanie udokumentowane, iż w wyniku czynności z tytułu tej faktury doszło do nabycia danego towaru. Warto jednak wskazać, iż od początku istnienia powyższej zasady trudno było jednoznacznie określić zakres jej obowiązywania w związku z wątpliwościami interpretacyjnymi. Należy stwierdzić, iż owe wątpliwości, które obecnie dotyczą kompetencji do odliczenia podatku naliczonego, są efektem sprzedaży towaru lub świadczenia usługi przez zbywcę, a nie pozyskania w jakikolwiek sposób przez nabywcę prawa własności towaru, obojętnie od jakiegokolwiek podmiotu.

Należy stwierdzić, że przeprowadzona w niniejszym opracowaniu analiza orzecznictwa skłania do tezy, że wyjątki zawarte w art. 88 ust. 3a u.p.t.u. mają dość ogólny charakter. W piśmiennictwie podkreśla się nawet, iż w rezultacie mogą naruszać w ten sposób wspomnianą na początku klauzulę stałości, nie wskazują bowiem wprost kategorii towarów czy usług, ale ograniczają się jedynie do określenia okoliczności, które nie pozwalają na odliczenie podatku naliczonego (Militz, 2011, s. 28).

Nie wdając się w dyskusję na temat sensu wprowadzenia takich wyjątków, skoro można je wywieść wprost z dyrektywy 112 (Bartosiewicz, Kubacki, 2009, s. 870), należy stwierdzić, że nabywcy powinni maksymalnie ograniczać ryzyko popadnięcia w proceder oszustwa podatkowego. *De lege lata* z perspektywy podatkowej o skutkach prawnych przesądza subiektywna świadomość podatnika. Wprawdzie nie jest ustawową przesłanką prawa do odliczenia podatku naliczonego, to jednak, stanowiąc element uwzględniany w toku ustaleń faktycznych, ostatecznie może doprowadzić do odejścia od regulacji ustawowej. Z pewnością dla usystematyzowania zagadnień związanych z harmonizacją podatkową można postulować *de lege ferenda* formalne włączenie do wspólnego systemu podatku od towarów i usług pojęcia dobrej wiary i należytej staranności jako przesłanki prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednak na chwilę obecną organy podatkowe i sądy administracyjne stosujące prawo powinny w tym przypadku w sposób szczególnie ściśle trzymać się wykładni dokonywanej przez TSUE. Chociaż jak trafnie wskazuje Wiatrowski: „[...] stosowanie wykładni pronunijnej nie ma charakteru bezwzględnie. W pierwszej kolejności jej granice wyznaczają zasady ogólne prawa unijnego” (Wiatrowski, 2021, s. 39). Nieograniczona jednak weryfikacja swoich kontrahentów mogłaby doprowadzić do nieuzasadnionej niepewności sytuacji prawnej podatnika, który *de facto* zostałby pozbawiony swoich uprawnień wynikających z zasady neutralności podatku od towarów i usług.

Bibliografia

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2024 r. poz. 361.

Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 1751.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2076.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. z 2019 r. poz. 2544.

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1–118.

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, tekst jedn. Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1–22.

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, LEX nr 50258.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2004 r., SK 22/03, LEX nr 119019.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2007 r., U 6/06, LEX nr 321921.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., P 26/10, LEX nr 950592.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2016 r., I FSK 1678/14, LEX nr 2032521.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 listopada 2016 r., I FSK 542/1, LEX nr 2206577.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2016 r., I FSK 381/15, LEX nr 2231613.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2017 r., I FSK 1483/15, LEX nr 2282042.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 kwietnia 2017 r., I FSK 1342/15, LEX nr 2301512.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2018 r., I FSK 556/16, LEX nr 2438511.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 2264/18, LEX nr 2639625.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2019 r., I FSK 2356/18, LEX nr 2641636.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2019 r., I FSK 30/17, LEX nr 2644130.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 października 2020 r., I FSK 281/18, LEX nr 3088120.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 marca 2022 r., I FSK 1081/19, LEX nr 3344022.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2022 r., I FSK 1607/18, LEX nr 3444806.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2023 r., I FSK 1481/19, LEX nr 3652879.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 10 lipca 2013 r., I SA/ Gd 495/13, LEX nr 1368577.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 23 stycznia 2015 r., I SA/Op 644/14, LEX nr 1649672.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 stycznia 2016 r., I ACa 989/15, LEX nr 1979434.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 8 lutego 2017 r., I SA/Bk 843/16, LEX nr 2237128.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2017 r., III SA/Wa 2805/16, LEX nr 2337950.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 28 listopada 2018 r., I SA/Wr 175/18, LEX nr 2657000.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 22 listopada 2019 r., I SA/Łd 517/19, LEX nr 2745692.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 lutego 2020 r., I SA/Rz 305/19, LEX nr 2809332.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 września 2020 r., III SA/Wa 66/20, LEX nr 3083587.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 7 października 2021 r., I SA/Ke 276/21, LEX nr 3267558.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2022 r., I SA/Łd 100/22, LEX nr 3344398.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C 355/3, C-484/03, LEX nr 165063.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 lutego 2012 r., C-191/09 P, LEX nr 1108633.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 czerwca 2012 r., C-80/11, LEX nr 1165797.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 31 stycznia 2013 r., C-643/11, LEX nr 1258614.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 października 2014 r., C-492/13, LEX nr 1541224.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 lipca 2020 r., C-835/18, LEX nr 3025040.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 września 2021 r., C-294/20, LEX nr 3217413.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 listopada 2021 r., C-281/20, LEX nr 3254310.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 1 grudnia 2022 r., C-512/21, LEX nr 3436437.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 grudnia 2022 r., C-378/21, LEX nr 3439157.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 stycznia 2024 r., C-537/22, LEX nr 3651277.

Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 stycznia 2014 r., Ts 171/12, LEX nr 1544280.

Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 23 grudnia 2015 r., Ts 342/15, LEX nr 2015895.

Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 23 marca 2016 r., Ts 383/15, LEX nr 2007770.

Literatura

Adamczyk-Kaczmarz, S. (2022). *Nadużycie prawa a zasada neutralności VAT*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2009). *VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

Bartosiewicz, A. (2018). *VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

- Borowski, M., Górniak, A., Warnieło, J. (2017). Należyta staranność w VAT – praktyka polskich organów podatkowych a najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości. *Przegląd Podatkowy*, 10, 8–17.
- Cmoch, A. (2012). Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami. W: J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Ćwik-Bury, A. (2023). „Puste faktury” w podatku od towarów i usług. Kilka uwag. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 63–91. doi: 10.18778/1509-877X.2023.01.04.
- Dokukin, K. (2022). Faktura fikcyjna (pusta). W: K. Dokukin, *Faktura VAT 2022* (s. 114–116). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Dominik-Ogińska, D., Militz, M., Bacal, M., Siennicki, T. (2013). *Zasady prawa unijnego w VAT*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Grzybowski, P. (2020). *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Kopyściański, M. (2020). Prawo do odliczenia podatku od towarów i usług a dochowanie należytej staranności przez podatnika przy weryfikowaniu kontrahentów. Założenie racjonalnego prawodawcy w polskim porządku prawnym. *Przegląd Prawa i Administracji*, 120(1), 631–641. doi: 10.19195/0137-1134.120.47.
- Lasiński-Sulecki, K. (2017). Pojęcie „należyta staranność” i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 6(75), 26–39.
- Maliński, M., Śliż, W. (2018). Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. *Przegląd Podatkowy*, 4, 29–35.
- Michalak, M. (2016). Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych. *Studia Iuridica Toruniensia*, 19, 177–193. doi: 10.12775/SIT.2016.021.
- Militz, M. (2011). VAT od importu usługi zakupionej od podmiotu z raju podatkowego – podatkiem do odliczenia. *Przegląd Podatkowy*, 1, 25–30.
- Ministerstwo Finansów Departament Podatku od Towarów i Usług. (2018). *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. Pobrano z <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (6.08.2021).
- Parulski, K., Krok, W. (2021). Pakiet paliwowy – skuteczna droga na skróty. Konsekwencje niezgodności z prawem unijnym polskich przepisów o VAT i wynikające z niej wnioski. *Przegląd Podatkowy*, 11, 19–24.

- Pęczek-Czerwińska, J. (2016). *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Sęk, M. (2018a). Metodyka oceny należytej staranności: ułatwienie czy utrudnienie dla podatników?. *Przegląd Podatkowy*, 10, 30–40.
- Sęk, M. (2018b). *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania VAT usług wewnętrzunijnych*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck.
- Szczuciński, G. (2013). Funkcjonowanie polskiej jednostki analityki finansowej – wybrane zagadnienia. W: E. W. Pływaczewski (red.), *Proceder prania pieniędzy i jego implikacje* (s. 160–176). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Tałasiewicz, A., Brzozowski, A. (2019). Aspekt temporalny przy ocenie należytej staranności podatnika. *Przegląd Podatkowy*, 4, 34–37.
- Wiatrowski, R. (2021). *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

Streszczenie

Niniejsze opracowanie poświęcone jest granicom należytej staranności jako przesłanki zachowania prawa do odliczenia podatku naliczonego. Główne akcenty zostały położone na problem bezpieczeństwa prawnego podatnika. W momencie zawierania transakcji z nierzetelnym kontrahentem nie można z góry przypisywać złej wiary podatnikowi, o ile podatnik nie ma obiektywnych przesłanek do podejrzewania, że mógłby być on uczestnikiem procederu zmierzającego do nadużyć w podatku od towarów i usług. Przedmiotem opracowania uczyniono zatem analizę oraz ocenę cech konstrukcyjnych tytułowej należytej staranności.

SŁOWA KLUCZOWE: należyta staranność, podatek naliczony, bezpieczeństwo prawne, zła wiara

Summary

This study is devoted to the limits of due diligence as a condition for maintaining the right to deduct input tax. The main emphasis has been placed on the issue of the taxpayer's legal security. When concluding a transaction with an unreliable contractor, bad faith cannot be attributed to the taxpayer in advance, unless the taxpayer has objective reasons to suspect that he could be a participant in practices aimed at abusing the tax on goods and services. The subject of the study is the analysis and assessment of the design features of the above-mentioned due diligence.

KEYWORDS: due diligence, input tax, legal security, bad faith

Nota o autorze

Piotr Kobyłski – dr, Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego, Wydział Prawa i Administracji; radca prawny; główne obszary działalności naukowej: prawo finansowe, prawo podatkowe; e-mail: p.kobyłski@uthrad.pl; ORCID: 0000-0002-0345-904X.