

DOBRA WIARA W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Paweł Grzybowski



Wolters Kluwer

DOBRA WIARA W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Paweł Grzybowski



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2020

SERIA **MONOGRAFIE**

Recenzent

Dr hab Dominik J. Gajewski, prof. SGH

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-748-0

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	17
Rozdział I	
„Dobra wiara” jako pojęcie porządku prawnego	
Unii Europejskiej	29
Uwagi wstępne	29
1. „Dobra wiara” w pierwotnym oraz wtórnym prawie Unii Europejskiej	33
2. Pojęcie dobrej wiary w niepodatkowym orzecznictwie Trybunału	40
3. Pojęcie dobrej wiary w podatkowym orzecznictwie Trybunału	45
3.1. Pojęcie dobrej wiary w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – etap początkowy	46
3.2. Pojęcie dobrej wiary w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – rozwój orzeczniczej koncepcji Trybunału	52
3.2.1. Podmiotowy aspekt orzeczniczej koncepcji Trybunału	53
3.2.2. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym oraz zakaz nadużycia prawa podatkowego	62
3.2.3. Orzecznicza koncepcja dobrej wiary – aspekt funkcjonalny	65

4. Jednolity cel stosowania pojęcia dobrej wiary w prawie UE	71
Uwagi końcowe.....	80

Rozdział II

„Dobra wiara” – możliwość adaptacji pojęcia

w prawie podatkowym	83
Uwagi wstępne.....	83
1. Funkcjonalny aspekt pojęcia dobrej wiary w ujęciu historyczno-porównawczym.....	85
2. Charakterystyka prawa podatkowego.....	100
2.1. Korygująca oraz uzupełniająca funkcja dobrej wiary a kształtowanie stosunku prawnopodatkowego.....	102
2.2. Warunkująca funkcja dobrej wiary a określoność prawa podatkowego.....	108
2.3. Ochronna funkcja dobrej wiary a zasada sprawiedliwości w prawie podatkowym	113
3. Metody realizacji postulatu sprawiedliwości w prawie podatkowym	118
Uwagi końcowe.....	121

Rozdział III

Źródło oraz charakter orzeczniczej koncepcji

dobrej wiary	125
Uwagi wstępne.....	125
1. Neutralność jako umocowanie koncepcji dobrej wiary w systemie VAT.....	128
2. Dobra wiara w świetle orzeczniczej koncepcji TSUE	138
2.1. Materialnoprawna podstawa orzeczniczej koncepcji dobrej wiary.....	139
2.1.1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego	139
2.1.2. Opodatkowanie transakcji transgranicznych (WDT oraz eksport)	142
2.1.3. Odpowiedzialność solidarna.....	146
2.1.4. Korekta podatku błędnie wykazanego na fakturze	148

2.1.5. Zastosowanie procedury szczególnej (VAT marża)	149
2.2. Charakter orzeczniczej koncepcji dobrej wiary	151
2.2.1. Zastosowanie koncepcji dobrej wiary w stosunku do uprawnienia, którego przesłanki zostały spełnione	153
2.2.2. Zastosowanie koncepcji dobrej wiary w stosunku do uprawnienia, którego realizacja może pozostawać w sprzeczności z systemem VAT	163
2.2.3. Zastosowanie koncepcji dobrej wiary w stosunku do uprawnienia, którego przesłanki zostały spełnione wyłącznie pozornie	169
3. Granica stosowania orzeczniczej koncepcji dobrej wiary	181
Uwagi końcowe	184

Rozdział IV

Materialnoprawny aspekt orzeczniczej koncepcji

dobrej wiary	187
Uwagi wstępne	187
1. Uzasadnienie potrzeby wyznaczenia normatywnej granicy zastosowania koncepcji dobrej wiary	191
2. Orzecznicza koncepcja dobrej wiary w świetle normatywnego modelu VAT	196
2.1. Teoretycznoprawna analiza instytucji odliczenia podatku naliczonego	197
2.2. Teoretycznoprawna analiza dostawy towarów w ramach WDT i eksportu	204
2.3. Teoretycznoprawna analiza idei opodatkowania marży	216
3. Orzecznicza koncepcja dobrej wiary w świetle zasad wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz ogólnych zasad prawa	222

4. Nadużycie prawa jako zdarzenie aktualizujące obowiązek badania dobrej wiary (okoliczność gwarantująca wtórny charakter dobrej wiary)	239
Uwagi końcowe.....	246

Rozdział V

Formalnopravny aspekt orzecznictwej koncepcji

dobrej wiary	249
Uwagi wstępne.....	249
1. Czynniki kształtujące formalnopravny aspekt koncepcji dobrej wiary.....	252
2. Orzecznictwa konstrukcja dowodzenia dobrej wiary oraz podstawy jej domniemania	262
2.1. Obowiązki podatnika oraz organu podatkowego w toku dowodzenia dobrej wiary	263
2.2. Orzecznictwa podstawy domniemania dobrej wiary podatnika.....	266
2.3. Systemowe przeszkody prawnego domniemania dobrej wiary podatnika	274
3. Dochodzenie dobrej wiary podatnika w oparciu o konstrukcję domniemania faktycznego.....	284
3.1. Istota domniemania faktycznego w postępowaniu podatkowym	287
3.2. Domniemanie faktyczne jako metoda eksponująca kryterium należytej staranności w toku dowodzenia dobrej wiary.....	293
4. Należyta staranność jako obiektywny wzorzec podatnika podatku od wartości dodanej	306
Uwagi końcowe.....	311
Wnioski	317
Bibliografia	331
Wykaz aktów prawnych	341
Orzecznictwo ETS / TSUE	343

Orzecznictwo sądów krajowych.....	349
Opinie Rzeczników Generalnych	351
Źródła elektroniczne.....	353

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 112	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
szósta dyrektywa	– Szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
ustawa VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (od 1.12.2009 r. jako Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
IVM	– International VAT Monitor
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
POP	– Przegląd Orzecznictwa podatkowego

PP	– Przegląd Podatkowy
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
Trybunał / TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
VAT	– podatek od wartości dodanej
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Skróty najczęściej powoływanego orzecznictwa (układ chronologiczny)

sprawa Rompelman	– wyrok ETS z 14.02.1985 r., C-268/83, D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën, EU:C:1985:74
sprawa INZO	– wyrok ETS z 29.02.1996 r., C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) przeciwko Belgische Staat, EU:C:1996:67
sprawa Schmeink & Cofreth	– wyrok ETS z 19.09.2000 r., C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen, EU:C:2000:469
sprawa Fini H	– wyrok ETS z 3.03.2005 r., C-32/03, I/S Fini H przeciwko Skatteministeriet, EU:C:2005:128
sprawa Optigen	– wyrok ETS z 12.01.2006 r., sprawy połączone C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:16
sprawa Halifax	– wyrok ETS z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:121
sprawa Kittel & Recolta	– wyrok ETS z 6.07.2006 r., sprawy połączone C-439/04 i C-440/04, Axell Kittel przeciwko Belgii i Belgia przeciwko Recolta Recycling, EU:C:2006:446
sprawa Collée	– wyrok ETS z 27.09.2007 r., C-146/05, Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn, EU:C:2007:549
sprawa Teleos	– wyrok ETS z 27.09.2007 r., C-409/04, Teleos plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2007:548

- sprawa Netto Supermarkt – wyrok ETS z 21.02.2008 r., C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, EU:C:2008:105
- sprawa Euro Tyre Holding – wyrok TSUE z 16.12.2010 r., C-430/09, Euro Tyre Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2010:786
- sprawa postępowanie karne przeciwko R. – wyrok TSUE z 19.02.2011 r., C-285/09, postępowanie karne przeciwko R., EU:C:2010:742
- sprawa Mahagében i Dávid – wyrok TSUE z 21.06.2012 r., sprawy połączone C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:373
- sprawa Mecsek-Gabona – wyrok TSUE z 6.09.2012 r., C-273/11, Mecsek-Gabona Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:547
- sprawa Gábor Tóth – wyrok TSUE z 6.09.2012 r., C-324/11, Gábor Tóth przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:549
- sprawa VSTR – wyrok TSUE z 27.09.2012 r., C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, EU:C:2012:592
- sprawa Bonik – wyrok TSUE z 6.12.2012 r., C-285/11, Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnenieto”, Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2012:774
- sprawa Stroj Trans – wyrok TSUE z 31.01.2013 r., C-642/11, Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2013:54
- sprawa ŁWK – 56 – wyrok TSUE z 31.01.2013 r., C-643/11, ŁWK – 56 EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2013:55

-
- | | | |
|------------------------|---|--|
| sprawa Hungary Trading | – | wyrok TSUE z 19.12.2013 r., C-563/12, BDV Hungary Trading Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2013:854 |
| sprawa Marcin Jagiełło | – | postanowienie TSUE z 6.02.2014 r., C-33/13, Marcin Jagiełło przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2014:184 |
| sprawa Maks Pen | – | wyrok TSUE z 13.02.2014 r., C-18/13, Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawlwane i danyczno-osiguritelna praktika” Sofija, EU:C:2014:69 |
| sprawa FIRIN | – | wyrok TSUE z 13.03.2014 r., C-107/13, FIRIN OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawlwane i danyczno-osiguritelna praktika” – Weliko Tyrnowo pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2014:151 |
| sprawa Traum | – | wyrok TSUE z 9.10.2014 r., C-492/13, Traum EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawlwane i danyczno-osiguritelna praktika” Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2014:2267 |
| sprawa Italmoda | – | wyrok TSUE z 18.12.2014 r., sprawy połączone C-131/13, C-163/13 i C-164/13, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof oraz Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone’s BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2014:2455 |
| sprawa Stehcemp | – | wyrok TSUE z 22.10.2015 r., C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2015:719 |
| sprawa Josef Plöckl | – | wyrok TSUE z 20.10.2016 r., C-24/15, Josef Plöckl przeciwko Finanzamt Schrobenuhausen, EU:C:2016:791 |
| sprawa Santogal | – | wyrok TSUE z 14.06.2017 r., C-26/16, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2017:453 |
| sprawa Euro Tyre | – | wyrok TSUE z 9.02.2017 r., C-21/16, Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2017:106 |

- sprawa Litdana – wyrok TSUE z 18.05.2017 r., C-624/15, UAB „Litdana” przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, EU:C:2017:389
- sprawa Paper Consult – wyrok TSUE z 19.10.2017 r., C-101/16, SC Paper Consult SRL przeciwko Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud, EU:C:2017:775
- sprawa Kollroß i Wirtl – wyrok TSUE z 31.05.2018 r., sprawy połączone C-660/16 i C-661/16, Finanzamt Dachau przeciwko Achimowi Kollroßowi i Finanzamt Göppingen przeciwko i Erichowi Wirtlowi, EU:C:2018:372
- sprawa Enteco Baltic – wyrok TSUE z 20.06.2018 r., C-108/17, UAB „Enteco Baltic” przeciwko Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, EU:C:2018:473
- sprawa Valérieane SNC i SGI – wyrok TSUE z 27.06.2018 r., sprawy połączone C-459/17 i C-460/17, SGI i Valérieane SNC przeciwko Ministre de l'Action et des Comptes publics, EU:C:2018:501
- sprawa Ježovnik – wyrok TSUE z 25.10.2018 r., C-528/17, Milan Božičević Ježovnik przeciwko Republika Slovenija, EU:C:2018:868
- sprawa EN.SA.Srl – wyrok TSUE z 8.05.2019 r., C-712/17, EN.SA. Srl przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso, EU:C:2019:374
- sprawa Unitel – wyrok TSUE z 17.10.2019 r., C-653/18, Unitel Sp. z o.o. w Warszawie przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2019:876

WSTĘP

Prawodawca podatkowy – zarówno na gruncie krajowym¹, jak i w ramach systemu prawa Unii Europejskiej² – nie posługuje się pojęciem dobrej wiary. W nauce prawa cywilnego dobrą wiarę lokuje się wśród elementów stanu faktycznego, jako tzw. stan psychiczny, a więc pewne subiektywne nastawienie podmiotu, od którego to nastawienia może zależeć powstanie, zmiana lub ustanie stosunku prawnego³. W prawie podatkowym prawodawca abstrahuje od subiektywnego nastawienia stron stosunku prawnego. Obowiązek podatkowy powstaje z mocy prawa, a więc istnieje niezależnie od subiektywnego, nawet właściwego poglądu podatnika. Mogłoby się zatem wydawać, że pojęcie dobrej wiary nie przystaje do systematyki prawa podatkowego. Wniosek ten, jakkolwiek uzasadniony z punktu widzenia analizy obowiązującego obecnie porządku prawnego, wymaga już jednak weryfikacji w świetle

¹ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

² Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) oraz Szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.).

³ Zob. B. Janiszewska, *Pojęcie dobrej wiary w rozumieniu obiektywnym, a zasady współżycia społecznego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2003/9, s. 2; J. Gajda, *Pojęcie dobrej wiary w przepisach Kodeksu cywilnego*, „Studia Prawnicze” 1997/2(132), s. 39 i n.; o ważkości pojęcia dobrej wiary dla prawa prywatnego w ogólności zob. A.D. Miller, R. Perry, *Good Faith Performance*, „Iowa Law Review” 2013/98(2), s. 690 i n.; A. Schwartz, R.E. Scott, *Rethinking the Laws of Good Faith Purchase*, „Columbia Law Review” 2011/111, s. 1332 i n.; J. Viven-Wilksch, *The Adventures of Good Faith*, „Alternative Law Journal” 2015/40(2), s. 89–92.

tez formułowanych na gruncie orzecznictwa. Potrzebę rozstrzygnięcia o obowiązku podatkowym w oparciu o pojęcie dobrej wiary dostrzega bowiem Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴. Z tego też punktu widzenia, mimo iż dobra wiara nie jest normatywnym pojęciem prawa podatkowego, odnajduje swoje zastosowanie w systemie VAT⁵.

⁴ W dalszej części, zgodnie z wykazem skrótów, określany jako Trybunał, TSUE, ETS.

⁵ O tym, że orzecznicza koncepcja Trybunału wpisała się trwale w system VAT, świadczy obszerna literatura przedmiotu – zob. np. komentarze do ustawy VAT: T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 832–848; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 893–894; zob. analiza dobrej wiary z punktu widzenia zasady neutralności: M. Bącał, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013; P. Selera, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, LEX 2013; zob. liczne komentarze bieżącego orzecznictwa krajowego oraz TSUE: W. Nykiel, M. Sęk, *Dobra wiara usługodawcy, a usługi opodatkowane VAT w państwie usługobiorcy w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia*, PP 2013/11, s. 29 i n.; J. Rusek, *Prawo do odliczenia VAT w transakcjach karuzelowych w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych*, PP 2012/6, s. 31 i n.; D. Malinowski, *Dobra wiara gwarancją ochrony uprawnień dostawcy wewnątrzwspólnotowego?*, PP 2015/2, s. 3 i n.; K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do wyroku WSA w Łodzi z 1.02.2017 r. I SA/Łd 1111/1*, POP 2017/1, s. 29 i n.; K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku TS z 27.09.2007 r., C-409/04*, LEX 2009; A. Ćwik-Bury, *Dobra wiara i należyta staranność z perspektywy instytucjonalnej – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a praktyka wymiaru sprawiedliwości*, „Doradca Podatkowy” 2017/1, s. 38 i n.; M. Militz, *Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw*, PP 2014/8, s. 6 i n.; M. Militz, *Dobra wiara w VAT – stosowanie reguł wskazanych przez Trybunał Sprawiedliwości w krajowej praktyce* [w:] *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasiniński, Warszawa 2016, s. 46 i n.; K. Tetlak, *Glosa do wyroku ETS z 6.07.2006 r. w sprawach połączonych Axel Kittel v. Belgia oraz Belgia v. Recolta Recycling SPRL*, PP 2007/2, s. 45 i n.; P. Selera, *Glosa do postanowienia TS z 6.02.2014 r., C-33/13*, LEX 2014; P. Selera, *Glosa do wyroku TS z 7.12.2010 r., C-285/09*, LEX 2010; A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z 9.10.2014 r., C-492/13*, LEX 2014; A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z 16.12.2010 r., C-430/09*, LEX 2010; A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z 22.10.2015 r., C-277/14*, LEX 2015; A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11*, LEX 2012; A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z 20.10.2016 r., C-24/15*, LEX 2017; K. Czarny, *Glosa do wyroku TS z 6.09.2012 r., C-273/11*, LEX 2013; D. Gibasiewicz, *Ile „dobrej wiary” w „dobrej wierze” w przypadku odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do transakcji będących elementem oszustwa podatkowego*, POP 2017/3, s. 182 i n.; D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)(2)(3)*, PP 2013/7–9; K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do wyroku...*, s. 29–31; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *W poszukiwaniu należytej staranności w działaniu administracji podatkowej. Uwagi na tle wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2017 r. (I SA/Wr 1341/16)*, POP 2017/5, s. 345–352; K. Lasiński-Sulecki, *Italmoda: Does the EU VAT Directive Become the Source*

Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w dobrej wierze pozostaje wyłącznie podatnik, który nie wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć o tym, że uczestniczy w transakcji, która wiąże się z nadużyciem lub oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej⁶. Udział w tego rodzaju transakcji, ze względu na ryzyko niezgodnego z celem wykorzystania przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, powinien wiązać się z zakwestionowaniem prawa do realizacji określonego mechanizmu VAT. Istnieje bowiem przekonanie, że nikt nie może powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia przysługujących mu uprawnień⁷. Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że prawa do realizacji określonego uprawnienia (np. prawa do odliczenia) powinien zostać pozbawiony wyłącznie podatnik, który sam dokonał przestępstwa lub nadużycia lub który wiedział, lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w przestępstwie lub nadużyciu. Takiego podatnika – działającego w złej wierze – organ podatkowy zobowiązany jest pozbawić uprawnienia wynikającego z przepisów wspólnego systemu podatku od wartości

of Individuals' Obligations?, IVM 2015/5, s. 300–304; K. Lasiński-Sulecki, *Looking for Taxable Persons' Good Faith – Stehcemp Case*, IVM 2016/3–4, s. 113–117; literatura zagraniczna: R.F. van Brederode, *Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU*, „International Tax Journal” 2008/1–2, a także I. Lejeune, S. Vandenberghe, T. Racquet, *Limited Third-Party Liability in EU VAT Matters*, IVM 2012/11–12; R. De La Feria, R. Foy, *Italmoda: the Birth of the Principle of Third-Party Liability for VAT Fraud*, „British Tax Review” 2016/3, s. 270–280; K. Lind, *VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court*, „Juridica International” 2011/18, s. 153 i n.; R. Wolf, *Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions*, IVM 2013/9–10, s. 280–286; M. Doran, *Tax Penalties and Tax Compliance*, „Harvard Journal on Legislation” 2009/46.

⁶ Zob. np. wyrok TSUE z 12.01.2006 r., sprawy połączone C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:16.

⁷ Zob. szerzej wyroki ETS: z 12.05.1998 r., C-367/96, Alexandros Kefalas i in. przeciwko Elliniko Dimosio (państwo greckie) i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), EU:C:1998:222, pkt 20; z 23.03.2000 r., C-373/97, Dionysios Diamantis przeciwko Elliniko Dimosio i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), EU:C:2000:150, pkt 33; z 12.09.2006 r., C-196/04, Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, EU:C:2006:544, pkt 35.

dodanej⁸. Jeżeli jednak podatnik działa w dobrej wierze, a więc nie wie i przy zachowaniu należytej staranności nie może się dowiedzieć, że uczestniczy w przestępstwie, powinien określonego rodzaju mechanizm realizować tak, jak gdyby transakcja stanowiąca jego podstawę nie miała charakteru oszukańczego.

Prezentowaną przez Trybunał koncepcję należy ocenić jako istotną dla systemu VAT. Po pierwsze, przez stawianie podatnikom wymogu dochowania dobrej wiary doznaje weryfikacji rzeczywisty charakter transakcji objętych systemem VAT. Po drugie, dobra wiara chroni uczciwe podmioty przed ponoszeniem konsekwencji nieświadomego uczestnictwa w przestępstwie. Podmiot, który pomimo weryfikacji swojego kontrahenta nie uzyskał lub nie mógł uzyskać wiedzy o przestępstwie, realizując transakcje, nie działa z zamiarem wykorzystania przepisów do czynności stanowiących przestępstwo lub nadużycie. Z tego punktu widzenia nie może zostać pozbawiony określonego uprawnienia wywodzonego z systemu VAT. Niewątpliwie ocena samej idei Trybunału musi się spotkać w tym zakresie z pełną aprobatą. Rozstrzygnięcie o uprawnieniach podatnika podatku od wartości dodanej w oparciu o pojęcie dobrej wiary pozwala chronić jego uzasadnione oczekiwania oraz zagwarantować w opodatkowaniu pierwiastek etyczny.

Koncepcji Trybunału nie można jednak oceniać w sposób jednoznacznie pozytywny. Znajduje ona zastosowanie w stanach faktycznych, w których identyfikuje się oszustwa i nadużycia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Te z kolei w zależności od okoliczności konkretnego przypadku mogą spowodować np. trwałe wyeliminowanie z systemu VAT transakcji, z której działający w dobrej wierze podatnik wywodzi określonego rodzaju uprawnienie. W takich okolicznościach, ze względu na zakładany dla dobrej wiary skutek, a więc przyznanie prawa do realizacji określonego mechanizmu VAT, uprawnienie to realizowane

⁸ Zob. np. wyroki: z 27.10.2011 r., C-504/10, Tanoarch s.r.o. przeciwko Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, EU:C:2011:707, pkt 50; z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:121, pkt 71; z 6.07.2006 r., sprawy połączone C-439/04 i C-440/04, Axell Kittel przeciwko Belgii i Belgia przeciwko Recolta Recycling, EU:C:2006:446.

jest niejako poza systemem tego podatku. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał nie rozstrzygnął jednolicie, czy tego rodzaju zdarzenia powinny być rozpatrywane z odwołaniem się do dobrej wiary⁹. Powstaje więc w tym zakresie istotna luka. Koncepcja Trybunału nie daje jasnej odpowiedzi na pytanie, w jakich stanach faktycznych należy się odwoływać do pojęcia dobrej wiary.

Brak precyzji w zakresie okoliczności samego zastosowania koncepcji Trybunału nie jest jedynym przejawem jej niedookreśloności. Istotne wątpliwości powstają również po stronie jej formalnoprawnego aspektu, a zatem w zakresie, w jakim dobra wiara podlega dowodzeniu w oparciu o kryterium należytej staranności.

O tym, że koncepcja Trybunału w zakresie charakteru należytej staranności nie jest sformułowana w sposób precyzyjny, można się przekonać choćby wskutek analizy sposobu formułowania pytań prejudycjalnych w sprawach, w których tzw. akty należytej staranności stanowiły istotę postanowienia odsyłającego. Wyrażnie w ich treści należytą staranność (lub jej brak) klasyfikuje się jako przesłankę skorzystania z określonego mechanizmu VAT¹⁰. Przypomnieć w tym zakresie trzeba jednak, że żaden z mechanizmów, na gruncie których Trybunał dostrzegał dotychczas konieczność orzekania w oparciu o koncepcję dobrej wiary, nie wymaga dla swojej realizacji należytego działania¹¹. Konieczność ta

⁹ Należy w tym zakresie wskazać na wyrok TSUE z 27.06.2018 r., sprawy połączone C-459/17, C-460/17, SGI i Valériane SNC przeciwko Ministre de l'Action et des Comptes publics, EU:C:2018:501, w którym to orzeczeniu Trybunał uznał, że brak wystąpienia czynności opodatkowanej wyklucza możliwość orzekania w oparciu o dobrą wiarę. W stanie faktycznym ww. sprawy brak było jednak wątpliwości co do niewykonania dostawy. Jak dotąd Trybunał nie rozstrzygnął jednolicie, czy możliwe jest orzekanie w oparciu o pojęcie dobrej wiary w stanach tzw. pośrednich, tj. wówczas, gdy istnieją wątpliwości co do wystąpienia transakcji rodzącej obowiązek podatkowy.

¹⁰ Zob. np. wyrok TSUE z 9.10.2014 r., C-492/13, Traum EOOD przeciwko Direktor na Direkcija „Obżaławane i danyczno-osiguritelna praktika” Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2014:2267.

¹¹ Obecnie Trybunał stosuje pojęcie dobrej wiary w ramach takich mechanizmów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jak: prawo do odliczenia podatku naliczonego, zwolnienie z opodatkowania WDT i eksportu, poniesienie odpowiedzialności solidarnej czy zastosowanie specjalnej procedury opodatkowania marży.

bynajmniej nie ma charakteru normatywnego. Trybunał nie gwarantuje zatem w orzeczniczej koncepcji jakichkolwiek kryteriów prawidłowego postrzegania omawianego pojęcia.

Zatem zarówno w aspekcie materialnoprawnym, jak i formalnoprawnym koncepcja Trybunału pozostaje niedookreślona. Ten brak precyzji w pewnych sytuacjach prowadzi do oddalania podatku od wartości dodanej od jego normatywnie wyrażonej konstrukcji. Dobra wiara zamiast wspierać konstrukcyjnie gwarantowaną neutralność tego podatku, z jednej strony tworzy ją w okolicznościach, w których nie ma ku temu podstaw, z drugiej natomiast ogranicza jej realizację w okolicznościach, w których powinna ona znaleźć bezwarunkowe zastosowanie.

Ze względu na niedookreśloność orzeczniczej koncepcji Trybunału rozważania prezentowane w ramach niniejszej rozprawy skoncentrowano na doprecyzowaniu koncepcji dobrej wiary w sposób, który gwarantowałby realizację jej aprobowanych celów, przy jednoczesnym zachowaniu cech oraz konstrukcji charakterystycznej dla prawa publicznego. Wyznaczenie sposobu oraz środków tego doprecyzowania obrano więc jako główny cel badawczy w prowadzonych rozważaniach.

Celem realizacji obranych założeń wyodrębniono w publikacji trzy zasadnicze zamierzenia badawcze. W pierwszym z nich uwagę skoncentrowano na przyczynie niedookreśloności orzeczniczej koncepcji. W drugim określono jej materialnoprawny charakter oraz ograniczając jej zakres, wyznaczono stany faktyczne, w których powinna ona znaleźć zastosowanie. W trzecim zaś orzeczniczą koncepcję dobrej wiary rozważono w aspekcie formalnoprawnym, a więc wskazano optymalny z punktu widzenia normatywnej konstrukcji podatku od wartości dodanej sposób jej dowodzenia.

Taka konstrukcja prowadzonych badań pozwoliła na weryfikację tezy, zgodnie z którą orzecznicza koncepcja dobrej wiary realizuje normatywny model wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wyłącznie wówczas, gdy pozostaje dookreślona w oparciu o konstrukcyjne założenia tego podatku.

Poszukując kierunku i sposobu doprecyzowania orzeczniczej koncepcji dobrej wiary w rozprawie, odwołano się do normatywnego modelu opodatkowania¹². Jest to bowiem wspólny punkt odniesienia, zarówno dla materialnoprawnego, jak i formalnoprawnego aspektu koncepcji dobrej wiary, którego przekroczenie rodzi zidentyfikowaną niedookreśloność.

Zgodnie z założoną strukturą rozprawy dowodzenie postawionej tezy rozpoczęto od rozważań nad przyczyną problemu niedookreśloności koncepcji dobrej wiary. Zidentyfikowano w tym zakresie, że w ramach swoich orzecznich rozważań Trybunał nie skupia uwagi na problematyce relacji, jakie zachodzą pomiędzy prawem publicznym a prawem prywatnym. Jest to istotna luka w ramach orzeczniczej koncepcji, gdyż brak uwagi nad sygnalizowanym problemem spowodował w istocie rozstrzygnięcie o prawach podatnika w oparciu o pojęcie rdzennie prywatnoprawne. Z analizy orzecznictwa Trybunału wynika, że stosuje on w ramach swojej koncepcji pełen zakres funkcji, jakie dla dobrej wiary przewiduje się w ramach realizacji stosunków horyzontalnych. To właśnie z tego powodu orzecznicza koncepcja dobrej wiary cechuje się zbyt szerokim ujęciem. Wystarczy w tym zakresie wskazać na charakterystyczną dla stosunków horyzontalnych korygującą funkcję dobrej wiary. W prawie podatkowym, szczególnie ze względu na teorię

¹² Dotychczas koncepcja dobrej wiary nie była analizowana z punktu widzenia konstrukcji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Rozwagi takiej nie czynił Trybunał w ramach własnego orzecznictwa, kompleksowych rozważań nie podjęto również w ramach literatury przedmiotu. Odnotować należy co prawda, że w ramach krajowej doktryny postulat w tym zakresie sformułował K. Radzikowski – zob. K. Radzikowski, *Glosa do wyroku TS z 13.02.2014 r., C-18/13*, „Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2014/6, s. 155 i n.; K. Radzikowski, *Glosa do wyroku TS 22.10.2015 r., C-277/14*, POP 2016/4, s. 314 i n. W swoich rozważaniach autor zakwestionował koncepcję Trybunału ze względu na jej niezgodność z normatywnym modelem VAT, uczynił to jednak wyłącznie w stosunku do mechanizmu odliczenia podatku naliczonego. Podkreślenia wymagają także uwagi K. Lasińskiego-Suleckiego, który analizując orzecznictwo Trybunału, rozwinął przedmiot rozwagi. Autor podkreślił, że problem odstąpienia od normatywnego modelu VAT w efekcie zastosowania koncepcji Trybunału występuje także w ramach mechanizmów opodatkowania WDT oraz eksportu. Ze względu jednak na cel prowadzonych rozważań autor nie analizował zidentyfikowanego zjawiska z punktu widzenia konstrukcji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – zob. K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku TS z 27.09.2007 r.*; K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do wyroku...*, s. 29 i n.

obowiązku podatkowego, korygowanie skutku prawnego w oparciu o subiektywne przeświadczenie podmiotu zobowiązanego nie może znaleźć zastosowania. Podatkowy stan faktyczny, m.in. ze względu na konstytucyjne wymogi kształtowania obowiązku podatkowego w sposób zupełny i wyłączny w drodze materii ustawowej, nie może podlegać jakiegokolwiek pozaustawowej modyfikacji.

Stosowanie przez Trybunał pełnego zakresu funkcji pojęcia dobrej wiary prowadzi w istocie do stanu, w którym wyodrębnić można w orzeczniczej koncepcji wtórne oraz pierwotne ujęcie terminu „dobra wiara”. Wskazany podział w treści niniejszej rozprawy został związany z materialnoprawnym aspektem orzeczniczej koncepcji i wprowadzony w celu precyzyjnego określenia stanów faktycznych, które spod zastosowania koncepcji dobrej wiary powinny być wyeliminowane. Jak już wskazano, prywatnoprawne funkcje pojęcia dobrej wiary, w szczególności funkcja korygująca, pozostają główną przyczyną zbyt szerokiego ujęcia koncepcji dobrej wiary. W określonych okolicznościach odwołanie się do dobrej wiary tworzy, nie zaś przywraca określonego rodzaju uprawnienie. Wtedy właśnie można mówić o pierwotnym, tj. niepożądanym, zbyt szerokim ujęciu koncepcji dobrej wiary. Stan taki zachodzi w sytuacji, w której działającemu w dobrej wierze podatnikowi przyznaje się prawo do odliczenia podatku naliczonego, który w istocie nie istnieje, gdyż nie znajduje odzwierciedlenia w podatku należnym.

W swoim orzecznictwie Trybunał nie przywiązuje należytej wagi do kategorii wyznaczonego przepisami prawa obowiązku podatkowego¹³. Tymczasem znaczna część czynności nieuczciwych eliminuje transakcję z systemu VAT, gdyż w pewnych stanach faktycznych w stosunku do tych czynności nie powstaje i nie mógłby powstać obowiązek podatkowy. W takich okolicznościach przyznanie np. prawa do odliczenia mogłoby zostać umocowane wyłącznie w korygującej funkcji dobrej wiary, nie zaś w podatku należnym znajdującym odzwierciedlenie w pełnoprawnym obowiązku podatkowym. Dobra wiara w ujęciu pierwotnym tworzy

¹³ Zob. np. wyrok TSUE z 22.10.2015 r., C-277/14, PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2015:719.

więc pewną fikcję, która nie znajduje odzwierciedlenia w konstrukcji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Trzeba tutaj wskazać, posługując się przykładem, że dla realizacji tzw. prawa do odliczenia łańcuchowa konstrukcja VAT zakłada wystąpienie określonych okoliczności po obu stronach transakcji, tj. zarówno po stronie podatnika dostawcy, jak i po stronie podatnika nabywcy. Ewentualne wzruszenie utraconego prawa do odliczenia jest możliwe oraz konieczne, ale wyłącznie gdy odbywa się w granicach zakreślonych przez przepisy prawa. Sytuacja taka występuje wyłącznie wówczas, gdy działalność nieuczciwego podmiotu, mimo oszukańczego charakteru, rodzi obowiązek podatkowy, w którym źródło odnajduje podatek należny. Z materialnoprawnego punktu widzenia orzecznicza koncepcja dobrej wiary powinna zatem pozostać dookreślona o normatywnie wyznaczone elementy kształtujące w danych okolicznościach kategorię obowiązku podatkowego.

Normatywna konstrukcja wspólnego systemu podatku od wartości dodanej pozwala również wyznaczyć właściwe formalnoprawne ujęcie orzeczniczej koncepcji Trybunału. Normatywny model omawianego podatku pozwala sprowadzić problematykę doprecyzowania należytej staranności do wyeliminowania praktyki postrzegania jej jako przesłanki skorzystania z określonego mechanizmu VAT. W istocie bowiem należyta staranność pozostaje kryterium wyłącznie formalnoprawnym, nie zaś materialnoprawną częścią konstrukcji podatku od wartości dodanej. Ważne jest, aby uświadomić sobie w tym zakresie, że należyta staranność pozostaje kryterium wiedzy podatnika, nie zaś kryterium określonego mechanizmu VAT.

Dla porządku należy wskazać, że pole badawcze prezentowanej publikacji ograniczone zostało wyłącznie do analizy zagadnień związanych z genezą orzeczniczej koncepcji dobrej wiary. Oznacza to, że analiza nie jest co do zasady prowadzona w świetle polskiej regulacji ustawy o podatku od towarów i usług oraz tez formułowanych na gruncie polskiego orzecznictwa. Uznano bowiem, że krajowy dorobek w zakresie, w jakim odwołuje się do koncepcji dobrej wiary, stanowi wyłącznie recepcję interpretacji stworzonej przez Trybunał i jako taki powinien być postrzegany wyłącznie w kategoriach źródła dysfunkcyjnych

elementów tej koncepcji¹⁴. Uzasadnienia dla tego rodzaju ujęcia problematyki badawczej poszukiwać należy w następujących argumentach.

Dobra wiara wyinterpretowana została przez Trybunał z treści przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Procedura prejudycjalna zapewniać ma jednolitość stosowania prawa podatkowego w całej Unii Europejskiej. Trybunał operuje zatem na poziomie pewnej ogólności, której wzorzec w przypadku podatku od wartości dodanej wyznacza Trybunałowi właśnie treść przepisów prawa unijnego. Zarówno prawodawstwo krajowe, jak i judykatura mają w stosunku do swoich odpowiedników na poziomie europejskim charakter wtórny. Prawodawca krajowy, implementując regulacje unijne, ma zapewniać realizację zakładanych celów formułowanych na poziomie dyrektyw, sądy z kolei mają stosować implementowane prawo w sposób jednolity, a więc w sposób możliwie zbliżony do wzorca prezentowanego przez Trybunał. W świetle orzeczeń Trybunału dobra wiara podatnika stanowi wyznacznik interpretacji przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Stosowanie zatem prawa krajowego, stanowiącego implementację owych regulacji, powinno uwzględniać tę interpretację, i to zarówno w toku postępowania podatkowego, jak i postępowania sądownoadministracyjnego. W tym świetle, niezależnie od treści krajowych regulacji w poszczególnych państwach członkowskich, dobra

¹⁴ Trójelementowy podział problemu badawczego rozprawy wyodrębniono m.in. w oparciu o reprezentatywne tezy krajowego orzecznictwa: i tak, początkowo polskie sądy odrzucały przedstawianą przez Trybunał interpretację przepisów wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Wskazywano w tym zakresie, że okoliczności istotne dla oceny skutków cywilistycznych nabycia towarów z nieujawnionego źródła, w szczególności „dobra wiara nabywcy” w rozumieniu art. 169 k.c., nie mają znaczenia dla oceny – w sferze prawa podatkowego – uprawnienia do odliczenia podatku z faktury dokumentującej nielegalny obrót towarowy – np. wyrok NSA z 24.03.2009 r., I FSK 487/08, LEX nr 575434; następnie zauważalna stała się tendencja do akceptacji wykładni prezentowanej przez Trybunał. Odnotować trzeba jednak, że sytuacja taka na gruncie podatku od towarów i usług była aprobowana wyłącznie w wypadku oszustw karuzelowych – np. wyrok NSA z 24.05.2012 r., I FSK 1140/11, LEX nr 1403062; obecnie w krajowym orzecznictwie podtrzymywana jest tendencja do akceptacji orzeczeń Trybunału, przy czym zauważalna staje się skłonność do wyznaczania granic stosowania interpretacji wskazanej w tych wyrokach. Sądy administracyjne zaczęły precyzować stany faktyczne, w których dobra wiara podatnika powinna znaleźć zastosowanie – np. wyrok NSA z 19.03.2015 r., I FSK 2205/13, LEX nr 2159371.

wiara będzie odnajdywała odzwierciedlenie w sposobie ich interpretacji. Co ważne, będzie ona jednolita co do celu oraz treści. Potwierdzeniem tego spostrzeżenia jest sama treść orzecznictwa Trybunału. Niezależnie od dotychczasowej analizy porządków prawnych różnych państw członkowskich, Trybunał co do zasady odwołuje się do treści dobrej wiary podatnika w sposób spójny. Chcąc zatem poznać istotę zagadnienia, należy odwołać się do jego najbardziej ogólnego ujęcia, jakim w analizowanym przypadku jest orzecznictwo Trybunału wydane na tle regulacji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Na tej podstawie przyjęto, że środkiem koniecznym i zarazem wystarczającym dla realizacji problemu badawczego pozostaje odwołanie się do treści przepisów prawa UE oraz orzecznictwa Trybunału.

Publikacja stanowi zaktualizowaną wersję rozprawy doktorskiej przygotowanej i obronionej w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu pod kierunkiem dr hab. Magdaleny Fedorowicz, prof. UAM. Składam serdeczne podziękowania wszystkim osobom, które wniosły swój wkład w powstanie niniejszego opracowania. W szczególności dziękuję wszystkim Pracownikom Katedry Prawa Finansowego WPiA UAM, zwłaszcza Pani Profesor Magdalenie Fedorowicz za merytoryczną opiekę oraz wsparcie niezbędne w prowadzeniu badań. Dziękuję Recenzentom rozprawy za trud włożony w ocenę spisanych rozważań. Słowa podziękowania oraz wyrazy najwyższego podziwu składam mojej Żonie oraz Rodzicom, bez cierpliwości i wsparcia których efektu tej pracy można byłoby wciąż oczekiwać.

Rozdział I

„DOBRA WIARA” JAKO POJĘCIE PORZĄDKU PRAWNEGO UNII EUROPEJSKIEJ

Uwagi wstępne

W dotychczasowych rozważaniach – zarówno orzeczniczych, jak i doktrynalnych – nie podjęto próby kompleksowej weryfikacji źródła oraz charakteru pojęcia, jakim Trybunał posługuje się w swojej orzeczniczej koncepcji. Istotnie, część z autorów zauważa i podkreśla prywatnoprawny rodowód pojęcia dobrej wiary. Ich wypowiedzi poprzestają jednak wyłącznie na przytoczeniu charakterystyki klauzuli słusznościowej¹ i koncentrują się w głównej mierze na zreferowaniu funkcji, jakie pełni ona w ramach systemu prawa prywatnego². Zazwyczaj rozważania poświęcone temu zagadnieniu skupiają się wokół przywołania dorobku prawa rzymskiego, przy czym zabieg ten ogranicza się często wyłącznie do porównań nazewniczych³.

¹ W nauce prawa cywilnego dobra wiara (*bona fides*) funkcjonuje jako klauzula słusznościowa, pozwalająca ocenić zgodność postępowania kontrahenta z wymaganym przez prawo standardem; zob. szerzej K. Doliwa, A. Doliwa, *Zasada słuszności i dobra wiara a prawo pozytywne: na przykładzie polskiego prawa cywilnego*, „Studia Prawno-ustrojowe” 2015/30, s. 91 i n.

² Zob. M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016/19; zob. też literatura wskazana w przypisie 5 na s. 18.

³ Autorzy, relacjonując tezy rozstrzygnięć Trybunału, wskazują, że pojęciem dobrej wiary (*bona fides*) posługiwali się już starożytni Rzymianie. Powołując się

Również w orzecznictwie samego Trybunału, a także polskich sądów administracyjnych nie czyni się z natury pojęcia dobrej wiary przedmiotu pogłębionych rozważań. Polskie sądy administracyjne – jak już wskazano na wstępie – głównie w początkowym etapie rozstrzygania omawianego rodzaju sporów podkreślały, że posługiwanie się pojęciem dobrej wiary pozostawać powinno wyłącznie domeną przepisów prawa prywatnego⁴. Na tej podstawie negowano możliwość orzekania o obowiązku podatkowym w oparciu o instytucję prawa cywilnego (pojęcie dobrej wiary)⁵. Analiza ta jednak nie znalazła rozwinięcia⁶. Trybunał z kolei w żadnym ze swoich wyroków nie weryfikuje samej istoty dobrej wiary jako pojęcia systemu prawa prywatnego. Co prawda w opinii wydanej w jednej ze spraw dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Rzecznik Generalny wyjaśnił, że stosowana przez Trybunał zasada dobrej wiary wynika z konstrukcji tego podatku, nie zaś z prawa prywatnego⁷. Ze względu jednak na kontekst wypowiedzi uwagę tę odnieść należy raczej do celu i potrzeby jej stosowania, nie zaś do źródła i charakteru samego pojęcia dobrej wiary⁸.

na reguły słuszności, utożsamiają pojęcie używane przez Trybunał z pojęciem *bona fides*.

⁴ Wyrok NSA z 24.03.2009 r., I FSK 487/08. Pogląd ten podkreślany był jako ugruntowany w orzecznictwie NSA; zob. np. wyroki NSA: z 31.05.2011 r., I FSK 872/10, LEX nr 1080682; z 1.12.2010 r., I FSK 936/09, LEX nr 622324; z 24.03.2011 r., I FSK 589/10, LEX nr 786723; z 30.06.2011 r., I FSK 697/10, LEX nr 1082256; z 16.03.2012 r., I FSK 755/11, LEX nr 1136328; z 11.05.2010 r., I FSK 688/09, LEX nr 594164.

⁵ Sądy podnosiły, że okoliczności istotne dla oceny skutków cywilistycznych nabycia towarów z nieujawnionego źródła, w szczególności „dobra wiara nabywcy” w rozumieniu art. 169 k.c., nie mają znaczenia dla oceny – w sferze prawa podatkowego – uprawnienia do odliczenia podatku z faktury dokumentującej nielegalny obrót towarowy.

⁶ Prezentowana linia orzecznicza została wyparta przez pogląd, zgodnie z którym pojęcie dobrej wiary może zostać zastosowane na gruncie podatku od towarów i usług, przy czym wyłącznie w określonych stanach faktycznych, zob. np. wyrok NSA z 24.05.2012 r., I FSK 1140/11.

⁷ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara z 11.09.2014 r., sprawy połączone C-131/13, C-163/13 i C-164/13, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof oraz Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone’s BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2014:2455.

⁸ Rzecznik przedstawił w tym zakresie model oszustwa podatkowego, z którego wynika potrzeba uwzględnienia świadomości podatnika, a więc jego działania w dobrej wierze, zob. pkt 55 opinii.

Dostrzegalny brak zainteresowania wskazanymi zagadnieniami, zarówno ze strony orzecznictwa, jak i doktryny podatkowej, implikuje problem istotny z punktu widzenia celu badawczego rozprawy. Mowa w tym zakresie o przenikaniu się dwóch przeciwstawianych sobie gałęzi prawa – publicznego oraz prywatnego. W literaturze – krajowej oraz zagranicznej – wskazuje się, że pojęcie dobrej wiary powinno się zaliczać z punktu widzenia przynależności do kręgu systemu prawa prywatnego⁹. Jeżeli zatem funkcjonalnie Trybunał posługuje się pojęciem dobrej wiary w sposób charakterystyczny dla prawa prywatnego, rozważa wymaga akceptowalność efektów osiąganych przy jej zastosowaniu, przy czym z uwzględnieniem reguł funkcjonujących w prawie podatkowym (a zatem prawie publicznym). Dotychczas zabieg ten, zarówno w wykształconej przez Trybunał orzeczniczej koncepcji, jak i na gruncie doktryny, nie zyskał należytego uzasadnienia. Sama analiza rozstrzygnięć Trybunału pozwala twierdzić, że o zastosowaniu klauzuli dobrej wiary w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zdecydowały wyłącznie względy słuszności¹⁰. Trybunał uznaje, że słuszna jest bowiem ochrona podatnika uczciwego i nieświadomego, który bez swojej winy uczestniczył w transakcji stanowiącej nadużycie¹¹. Stanowisko Trybunału nie zostało jednak dotychczas uzasadnione analizą samej dopuszczalności stosowania na gruncie prawa podatkowego

⁹ O jego przynależności do wspomnianej gałęzi prawa świadczy przede wszystkim funkcjonalny aspekt dobrej wiary, który przejawia się głównie w korygowaniu skutków zdarzenia prawnego, w zależności od żywionego przez określony podmiot przekonania (o uzyskaniu uprawnienia bądź też o prawnej skuteczności podjętych działań); zob. B. Janiszewska, *Pojęcie...*, s. 2; J. Gajda, *Pojęcie...*, s. 39 i n.; o ważkości pojęcia dobrej wiary dla prawa prywatnego zob. A.D. Miller, R. Perry, *Good Faith...*, s. 690 i n.; A. Schwartz, R.E. Scott, *Rethinking...*, s. 1332 i n.; J. Viven-Wilksch, *The Adventures...*, s. 89–92.

¹⁰ Trybunał zastosowanie pojęcia dobrej wiary w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej uzasadnia m.in. odwołaniem się do konieczności poszanowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz pewności prawa.

¹¹ W tej sytuacji poniesienie konsekwencji przez uczciwego podatnika byłoby w opinii Trybunału wprowadzeniem systemu odpowiedzialności bez winy, który to system wykraczałby poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa; zob. np. wyrok z 6.12.2012 r., C-285/11, Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpylnienieto”, Warna, pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za приходите, EU:C:2012:774, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

instytucji rdzennie prywatnoprawnej. W swoim orzecznictwie Trybunał zakłada niejako, że pojęcie dobrej wiary posiada walor instytucji uniwersalnej, powszechnej dla całego systemu prawa. Aby zweryfikować to założenie, a więc dookreślić orzeczniczą koncepcję dobrej wiary, należałoby poszukiwać dla jej stosowania w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej uzasadnienia innego aniżeli aksjologiczne. Takiego uzasadnienia, wobec identyfikowanych różnic pomiędzy prawem prywatnym i publicznym¹², a także wobec funkcjonującej w doktrynie teorii autonomii prawa podatkowego¹³, poszukiwać trzeba w argumentacji systemowej, pozwalającej na weryfikację efektów zastosowania instytucji prywatnoprawnej w świetle cech szczególnych prawa podatkowego.

Zgodnie z obraną strukturą rozprawy zagadnienia dotyczące związków orzeczniczej koncepcji Trybunału z problematyką relacji prawa publicznego i prywatnego stanowią będą przedmiot dwóch pierwszych rozdziałów prezentowanej pracy. Niniejszy rozdział skupia się wokół identyfikacji dotychczasowego zastosowania pojęcia dobrej wiary w prawie UE. Za cel tego etapu rozważań przyjęto ustalenie funkcjonalnego zastosowania omawianego pojęcia przez prawodawcę unijnego oraz Trybunał. Analiza zostanie przeprowadzona przez pryzmat celu oraz funkcji: w pierwszej kolejności zastosowania pojęcia dobrej wiary w prawie pierwotnym oraz wtórnym; następnie przez pryzmat zastosowania dobrej wiary w ramach tzw. pozapodatkowego orzecznictwa Trybunału; w końcowym oraz zasadniczym etapie cele oraz funkcje dobrej wiary zidentyfikowane zostaną w ramach orzeczeń Trybunału wydawanych na gruncie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W założeniu rozważania niniejszego rozdziału zmierzać mają do scharakteryzowania

¹² Podział systemu prawa na prawo publiczne i prywatne wywodzi się już z prawa rzymskiego; zob. K. Kolańczyk, *Prawo rzymskie*, Warszawa 1999, s. 27.

¹³ Szerzej na temat teorii autonomii prawa podatkowego zob. A. Gomułowicz, *Ordynacja podatkowa – oczekiwania i rzeczywistość*, „Studia Prawnicze” 1997/3–4, s. 49; S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* [w:] *Prawo podatkowe Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009; M. Koszowski, *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, PPP 2013/11, s. 42–56.

(opisania) sposobu posługiwania się pojęciem dobrej wiary w prawie UE według kryterium funkcjonalnego. W kolejnym etapie kryterium to pozwoli zweryfikować, czy sposób posługiwania się tym pojęciem w ramach koncepcji Trybunału tożsamy jest ze sposobem przyjętym w ramach systemu prawa prywatnego, a następnie na tej podstawie ocenić, czy sytuacja taka dopuszczalna jest z punktu widzenia autonomii prawa podatkowego.

1. „Dobra wiara” w pierwotnym oraz wtórnym prawie Unii Europejskiej

Źródeł pojęcia dobrej wiary w prawie europejskim poszukiwać należy w prawie pierwotnym. Co prawda traktaty europejskie nie posługują się tym pojęciem *expressis verbis*, przyjmuje się jednak, że dobra wiara w prawie pierwotnym UE znajduje odzwierciedlenie w zasadzie lojalności (solidarności, szczerzej współpracy)¹⁴.

Wspomnianą zasadę precyzyjnie formułuje art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej¹⁵. Na jego mocy UE i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów, podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań z tych traktatów wynikających oraz ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu jej celów.

Bliskość znaczeniową pojęcia dobrej wiary oraz komentowanej zasady lojalności ukazuje w swych rozważaniach Trybunał. Po pierwsze, w drodze interpretacji z zasady lojalności wywodzi w stosunku do państw członkowskich wiele konkretnych i daleko idących obowiązków. Mowa w tym zakresie m.in. o obowiązku bezpośredniego stosowania

¹⁴ Zob. M. Kałduński, *Zasada dobrej wiary w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2017, s. 94 i n.

¹⁵ Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13.

prawa UE¹⁶, zapewnienia pełnej skuteczności prawu UE w prawie krajowym¹⁷ czy też obowiązku współpracy w dobrej wierze państw członkowskich¹⁸. Po drugie, z analizowanego art. 4 ust. 3 TUE Trybunał wywodzi, jakoby w świetle powszechnych norm prawa międzynarodowego państwa członkowskie UE powinny wykonywać łączące je umowy w dobrej wierze¹⁹. Wskazać w tym zakresie należy, że w wyroku z 6.11.2008 r., C-203/07 P, Trybunał przypomniał, że zasada dobrej wiary jest zasadą zwyczajowego prawa międzynarodowego, która znajduje zastosowanie do Unii Europejskiej, a także do pozostałych partnerów, że została ujęta w ramy prawne przez art. 18 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów²⁰, oraz że jest w międzynarodowym prawie publicznym konsekwencją zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań²¹.

¹⁶ NSA w wyroku z 20.10.2016 r., I GSK 10/15, LEX nr 2167821, wskazał, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada lojalności stanowi podstawę do wywodzenia zasady pierwszeństwa i bezpośredniego stosowania UE.

¹⁷ Nauka prawa odwołująca się do orzecznictwa TSUE wywodzi, że obowiązek zapewnienia należytego wykonania dyrektyw ciąży nie tylko na organach państwa członkowskiego właściwych do ustanowienia przepisów prawnych, lecz także na organach stosujących prawo, w tym na sądach (zob. *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. A. Wróbel, Kraków 2005, s. 58). Wskazuje się przy tym, że w sensie ścisłym nie dotyczy to stosowania prawa unijnego przez te sądy, lecz jedynie wykładni prawa krajowego implementującego dyrektywę zgodnie z tą dyrektywą. Dyrektywa wiąże prawnie państwa członkowskie co do określonych w niej celów albo rezultatów. Niezależnie jednak od tych językowych wątpliwości konieczne jest przyjęcie, że pod powyższymi pojęciami kryje się przyszły skutek w postaci wymaganego dyrektywą stanu rzeczy (prawnego, gospodarczego i społecznego), który da się wywieść z jej przepisów (*Stosowanie...*, red. A. Wróbel, s. 59). W sądowym stosowaniu prawa osiągnięciu celu dyrektywy służy zasada efektywności (prawa wspólnotowego).

¹⁸ „Komisja i państwo członkowskie winny – zgodnie z zasadą lojalnej współpracy, która leży u podstaw w szczególności art. 10 WE – współpracować w dobrej wierze, aby przezwyciężyć owe trudności, przestrzegając w pełni postanowień traktatu WE, a zwłaszcza tych, które dotyczą pomocy państwa” – zob. wyrok TSUE z 14.04.2011 r., C-331/09, Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, EU:C:2011:250.

¹⁹ Wyrok ETS z 10.09.1996 r., C-61/94, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Federalnej Niemiec, EU:C:1996:313, pkt 30; opinia Rzecznika Generalnego Saggio z 25.02.1999 r., C-149/96, Republika Portugalska przeciwko Radzie Unii Europejskiej, EU:C:1999:92, pkt 30–31.

²⁰ Konwencja wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu 23.05.1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 ze zm.).

²¹ Wyrok TSUE z 6.11.2008 r., C-203/07 P, Republika Grecka przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, EU:C:2008:606, pkt 16.

W literaturze podkreśla się fundamentalne dla prawa międzynarodowego znaczenie zasady dobrej wiary²². Zgodnie z postanowieniami Statutu Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości dobra wiara stanowi ogólną zasadę prawa uznaną przez narody cywilizowane i w związku z tym postrzegać należy ją jako formalne źródło prawa międzynarodowego²³. Największe znaczenie ma ona na gruncie prawa traktatów. Zasada ta stosowana jest bowiem od samego momentu zawarcia traktatu (jego negocjacji), aż po moment jego wygaśnięcia. W tym zakresie funkcjonalnie określa sposób postrzegania istniejących reguł prawa międzynarodowego i ogranicza sposób ich wykonania²⁴. W ramach prawa międzynarodowego dobra wiara występuje w różnych postaciach normatywnych, raz jako samodzielna zasada prawa, a innym razem jako element składowy innej normy, takiej jak zasada wykonywania zobowiązań w dobrej wierze²⁵. Pierwotne prawo europejskie, w zakresie, w jakim akceptuje i czerpie z dorobku prawa międzynarodowego, przyjmuje dobrą wiarę jako regułę powszechnie akceptowaną i stosowaną w ramach stosunków między poszczególnymi państwami członkowskimi, a także ich instytucjami. Przede wszystkim na jej podstawie przyjmuje uwarunkowanie tych stosunków zasadami dobrego sumienia, sprawiedliwości oraz racjonalności.

Pojęcie dobrej wiary w prawie pierwotnym UE występuje jako standard oceny czyjegós postępowania. Istotne, że postępowanie to w określonych okolicznościach, jako zgodne lub nie z określonym standardem, niesie ze sobą określonego rodzaju skutki prawne. Dla przykładu wskazać można, że dobra wiara w zależności od okoliczności zdolna jest regulować powstawanie zobowiązań, ich zmianę oraz wygasanie. Służy także interpretacji zobowiązań zgodnie z zamierzeniami stron. W zbliżonym ujęciu pojęcie dobrej wiary funkcjonuje w ramach wtórnego prawa UE.

²² E. Lis, *Zasada dobrej wiary w prawie międzynarodowym*, „Studia Iuridica Lublensis” 2016/25/1, s. 17 i n.

²³ Karta Narodów Zjednoczonych, Statut Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości i Porozumienie ustanawiające Komisję Przygotowawczą Narodów Zjednoczonych podpisane w San Francisco 26.06.1945 r. (Dz.U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90 ze zm.) – zob. art. 38 ust. 1 lit. c Statutu.

²⁴ E. Lis, *Zasada...*, s. 17.

²⁵ M. Kałduński, *Zasada...*, s. 1.

Istotna różnica polega jednak na jego bezpośrednim powołaniu w treści poszczególnych regulacji.

Po raz pierwszy w sposób bezpośredni prawodawca unijny powołał się na pojęcie dobrej wiary w dyrektywie Rady 86/653/EWG z 18.12.1986 r. w sprawie koordynacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do przedstawicieli handlowych działających na własny rachunek²⁶. Dyrektywa ta ustanawiała w treści swych przepisów standardy, na jakich powinny się opierać wzajemne relacje zachodzące między przedstawicielem handlowym i mocodawcą. W przepisie art. 3 ust. 1 ww. aktu wskazano, że przedstawiciel handlowy, wykonując swoją działalność, musi realizować interesy zleceniodawcy oraz postępować sumiennie i zgodnie z zasadą dobrej wiary. Co ciekawe, dookreślając standard postępowania przedstawiciela, prawodawca unijny w art. 3 ust. 2 wskazał na należyty sposób postępowania. Podobnie sformułowane zostały wymagania co do postępowania drugiej strony relacji określonych w dyrektywie. W art. 4 ust. 1 wskazano – opierając się na założeniach podobnych jak w stosunku do przedstawiciela handlowego – że w relacjach ze swoim przedstawicielem zleceniodawca musi postępować sumiennie oraz zgodnie z zasadą dobrej wiary. W sposób wyraźny w przywołanej dyrektywie prawodawca unijny użył pojęcia dobrej wiary jako pewnej miary postępowania.

Wypada zwrócić także uwagę na dyrektywę Rady 93/13/EWG z 5.04.1993 r. w sprawie nieuczciwych warunków w umowach konsumenckich²⁷. W ramach tej regulacji prawodawca unijny na pojęcie dobrej wiary wskazuje już na etapie preambuły. Zgodnie z jej brzmieniem: „ocena nieuczciwego charakteru warunków umowy, zgodnie z wybranymi ogólnymi kryteriami, zwłaszcza w przypadku działalności dotyczącej sprzedaży lub dostaw o charakterze publicznym, zapewniającej usługi o charakterze powszechnym, przy uwzględnieniu solidarności między użytkownikami, muszą być uzupełnione środkami umożliwiającymi dokonanie ogólnej oceny różnych interesów”.

²⁶ Dz.Urz. WE L 382, s. 17.

²⁷ Dz.Urz. WE L 95, s. 29, ze zm.