

---

# OCHRONA PODATNIKA DZIAŁAJĄCEGO W DOBREJ WIERZE W NIEMIECKIM PRAWIE PODATKOWYM A MOŻLIWE KIERUNKI ZMIAN POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

---

PAWEŁ SELERA\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wstęp.....	218
2. Geneza i rozwój doktryny chroniącej podatnika działającego w dobrej wierze.....	219
3. Źródła niemieckiej klauzuli chroniącej podatnika działającego w dobrej wierze – klauzula ogólna w niemieckiej Ordynacji podatkowej .....	220
4. Klauzule w szczegółowym prawie podatkowym: podatek dochodowy.....	221
5. Klauzule w szczegółowym prawie podatkowym: podatek od towarów i usług .....	222
6. Dobra wiara w polskim prawie podatkowym .....	231
7. Podsumowanie i wnioski.....	233

---

## 1. WSTĘP

---

Celem niniejszego opracowania jest analiza instytucji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze na gruncie niemieckiego prawa podatkowego. Zakres i metodologia ochrony praw podatnika działającego w dobrej wierze stosowana w niemieckim prawie podatkowym zostanie zestawiona z fragmentarycznymi elementami tej instytucji funkcjonującymi w polskim prawie podatkowym.

---

\* Paweł Selera, doktor nauk prawnych, Instytut Społeczno-Prawny Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Angelusa Silesiusa w Wałbrzychu, e-mail: pawel.selera@googlemail.com

## 2. GENEZA I ROZWÓJ DOKTRYNY CHRONIĄCEJ PODATNIKA DZIAŁAJĄCEGO W DOBREJ WIERZE

---

Koncepcja dobrej wiary (*bona fides*) znana była już w prawie rzymskim. Dobra wiara w znaczeniu, jakim nadali rzymianie temu pojęciu była pewną miarą etyczną, miarą postępowania w określonych stosunkach prawnych. Dobra wiara była również tłumaczona jako wzajemne zaufanie stron, a także jako wyraz zasady słuszności i sprawiedliwości (*aequitas*). Praktyczne podejście rzymskich prawników do analizowanych problemów powodowało, że odwoływanie się do dobrej wiary występowało w związku z rozwiązywaniem konkretnego problemu prawnego, nie zaś systematyzowaniem tej zasady w ogólne pojęcia<sup>1</sup>.

Koncepcję tę zaczęto także stosować w obszarze prawa podatkowego. Niewątpliwie swoistą „karierę” instytucja ta zawdzięcza Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>2</sup>. Trybunał wielokrotnie podkreślał znaczenie tej instytucji zwłaszcza w obszarze podatku od wartości dodanej w szczególności w zakresie badania prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania z tytułu eksportu towarów, jaki i wewnątrzspółnotowych dostaw towarów.

Rozwój doktryny dotyczącej ochrony podatnika działającego w dobrej wierze w zakresie odliczenia podatku naliczonego zapoczątkował wyrok w sprawach połączonych *Optigen i in.*<sup>3</sup>, zaś w kolejnych orzeczeniach Trybunał precyzował i rozwijał zakres tej klauzuli<sup>4</sup>. Przyczynę do rozwoju doktryny dobrej wiary stanowiły tzw. przestępstwa karuzelowe, występujące niestety na szeroką skalę także w polskich realiach.

Niezależnie jednak od orzecznictwa TSUE niektóre państwa członkowskie wprowadziły i stosowały w prawie krajowym tego typu klauzule znacznie wcześniej.

---

<sup>1</sup> K. Doliwa, *Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego*, Monitor Prawniczy 2008, nr 6, s. 302.

<sup>2</sup> Dalej jako Trybunał lub TSUE.

<sup>3</sup> Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych *Optigen Ltd (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03)* i *Bond House Systems Ltd (C-484/03)* przeciwko *Commissioners of Customs & Excise*, ECR [2006] I-00483.

<sup>4</sup> Obszernie na temat w polskiej literaturze ostatnio zwłaszcza: D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1) (2) i (3)*, Przegląd Podatkowy 2013, nr 7, 8 i 9.

### 3. ŹRÓDŁA NIEMIECKIEJ KLAUZULI CHRONIĄCEJ PODATNIKA DZIAŁAJĄCEGO W DOBREJ WIERZE – KLAUZULA OGÓLNA W NIEMIECKIEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

Na gruncie niemieckiego prawa podatkowego klauzula ochrony podatnika działającego w dobrej wierze funkcjonuje w postaci ochrony praw sumiennego (rzetelnego) handlowca (kupca) - *Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*. Jej źródłem upatruje się w prawie handlowym, gdzie swoje umocowanie ma w § 347 niemieckiego kodeksu spółek handlowych<sup>5</sup> (*Handelsgesetzbuch*). Zgodnie z § 347 ust. 1 HGB: „Kto w ramach transakcji handlowej, która po jego stronie jest transakcją handlową kupna, zobowiązany jest do zachowania wobec innych staranności, powinien dochować staranności wymaganej od sumiennego kupca”<sup>6</sup>.

Przed analizą klauzul ochrony praw podatnika działającego w dobrej wierze funkcjonujących na gruncie poszczególnych przepisów niemieckiego szczegółowego prawa podatkowego należy zwrócić uwagę na ogólną klauzulę dotyczącą tej problematyki występującą na gruncie niemieckiej Ordynacji podatkowej<sup>7</sup> (*Abgabenordnung*) w postaci zasady słuszności. Zgodnie z § 227 AO: „Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe w całości albo w części, jeżeli pobranie podatku w danym przypadku byłoby sprzeczne z zasadą słuszności; przy zachowaniu takich samych przesłanek zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone albo zaliczone na poczet przyszłych należności”<sup>8</sup>. Zasada słuszności jako forma ochrony dobrej wiary przypomina w tym przypadku rzymską *aequitas*.

Ta ogólna i bardzo pojemna klauzula ochrony dobrej wiary może być indywidualną podstawą rozstrzygnięcia lub jest zestawiana z analogicznymi klauzulami obowiązującymi na gruncie niemieckiego szczegółowego prawa podatkowego,

---

<sup>5</sup> Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch Artikel 4 des Gesetzes vom 31. März 2016 (BGBl. I S. 518) geändert worden ist., dalej jako HGB

<sup>6</sup> Tłumaczenie własne.

<sup>7</sup> Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2178) geändert worden ist., dalej jako AO

<sup>8</sup> Tłumaczenie przyjęte za „polską wersją językową” wyroku TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin*, ECR [2008] I-00771.

zwłaszcza niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>9</sup> (*Körperschaftsteuergesetz*, dalej: KStG) oraz ustawy o podatku od towarów i usług<sup>10</sup> (*Umsatzsteuergesetz*<sup>11</sup>; dalej: UStG).

#### 4. KLAUZULE W SZCZEGÓŁOWYM PRAWIE PODATKOWYM: PODATEK DOCHODOWY

---

Klauzula ochrony podatnika działającego w dobrej wierze w postaci ochrony kupca zachowującego należyłą sumienność (staranność) uregulowana została w § 14 KStG, który jest przepisem szczególnym poświęconym grupom podatkowym<sup>12</sup>. Przepis dotyczy konstrukcji grup podatkowych, gdy spółkami zależnymi w ramach grupy podatkowej (*Organgesellschaft*) są spółka akcyjna lub spółka komandytowo-akcyjna. Jednym z warunków utworzenia grupy podatkowej dla celów KStG jest zawarcie umowy o transfer zysków (*Gewinnabführungsvertrag*) w rozumieniu § 291 ust. 1 ustawy o akcjach<sup>13</sup> (*Aktiengesetz*) w wyniku której, spółki zależne w ramach grupy będą przekazywać swój cały zysk spółce dominującej w ramach grupy. Stosownie do § 14 KStG umowa o transfer zysków będzie uznana za wywołującą skutki prawne, jeśli

---

<sup>9</sup> *Körperschaftsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist.

<sup>10</sup> *Umsatzsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 11 u. 12 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist.

<sup>11</sup> Obecne podtrzymywanie sformułowania *Umsatzsteuer* (podatek od obrotu, obrotowy) ma w dużej mierze walor historyczny i nawiązuje do długiej tradycji podatku obrotowego w Niemczech, który obecnie pomimo dawnej nazwy jest klasycznym podatkiem od wartości dodanej. Tłumaczenie sformułowania *Umsatzsteuer* nie powinno być więc dosłowne, ponieważ wprowadza w błąd polskiego Czytelnika. Tłumaczenie *Umsatzsteuer* powinno odpowiadać nazwie podatku funkcjonującego w danym państwie, będącego implementacją Dyrektywy 2006/112 obowiązującej wszystkie państwa unijne. W przeciwnym razie może dojść do nieporozumień i nieścisłości. Niestety polskie tłumaczenia „niemieckich” wyroków zapadłych przed TSUE także odnoszą się do pojęcia *podatek obrotowy/ustawa o podatku obrotowym*. Szerzej: P. Selera, *Podatek VAT w Niemczech. Analiza. Orzecznictwo. Interpretacje*, Wrocław 2014, s. 31/32.

<sup>12</sup> W Niemczech grupę podatkową tak dla celów podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, jak i innych obszarów opodatkowania określa się sformułowaniem *Organschaft*. Dosłowne tłumaczenie tego pojęcia prowadzi do niejasności, stąd mając na uwadze cel i zakres instytucji, której dotyczy, musi być tłumaczone jako grupa podatkowa. Dopiero wówczas uzyskuje sens z punktu widzenia polskiego Czytelnika. Szerzej na temat trafności tłumaczeń sformułowań języka prawnego: W. Ch. Lohse, *Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht*, Kolonia 1999, s. 203 i n.

<sup>13</sup> *Aktiengesetz* vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2565) geändert worden ist.

odprowadzony zysk lub wyrównana strata opiera się na bilansie rocznym, który zawiera nieprawidłowe wartości pozycji bilansowych, jeśli między innymi błędy przy sporządzaniu bilansu przy zachowaniu staranności sumiennego kupca nie mogły zostać stwierdzone.

## 5. KLAUZULE W SZCZEGÓŁOWYM PRAWIE PODATKOWYM: PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

---

### 5.1 Zakres zastosowania koncepcji ochrony dobrej wiary

Najszerze zastosowanie ma jednak klauzula ochrony podatnika działającego w dobrej wierze ustanowiona w UStG. Dotyczy ona co prawda bezpośrednio podatnika dokonującego dostaw wewnątrzspółnotowych, lecz ma znacznie szersze zastosowanie. Co istotne jej zgodność z prawem unijnym analizował TSUE w wyroku w sprawie *Netto Supermarkt*<sup>14</sup>, co będzie jeszcze przedmiotem dalszej pogłębionej analizy.

Zwolnienie dla dostaw wewnątrzspółnotowych przewiduje § 4 nr 1 lit. b UStG, zaś szczegóły określa § 6a UStG. Wymogi dokumentacyjne i katalog dowodów potwierdzających fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej określono w rozporządzeniu wykonawczym do UStG<sup>15</sup> (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*, UStDV - § 17a – 17c UStDV).

Zgodnie z § 6a UStG podatnik jest zobligowany do udowodnienia faktu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej. Na podstawie § 17c UStDV podatnik musi udowodnić za pomocą dokumentacji, przesłanki pozwalające zastosować zwolnienie dla dostawy wewnątrzspółnotowej, jak i właściwość i ważność numeru VAT-UE nabywcy. Przesłanki te muszą, w sposób jednoznaczny do zweryfikowania, wynikać z dokumentacji podatkowej. Należy jednak podkreślić, iż dowody z ksiąg i dokumentów nie są – na podstawie zmienionego orzecznictwa niemieckiego Federalnego Sądu

---

<sup>14</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin*, ECR [2008] I-00771.

<sup>15</sup> Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), die zuletzt durch Artikel 6 der Verordnung vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2392) geändert worden ist.

Finansowego (*Bundesfinanzhof*, dalej: BFH<sup>16</sup>) – materialnoprawnymi przesłankami zwolnienia. Dlatego też obowiązuje następująca metodologia weryfikowania zasadności zwolnienia dla dostawy wewnątrzspółnotowej:

1) podatnik powinien za pomocą dowodów z ksiąg i dokumentów wskazanych w § 17a – 17c UStDV udowodnić prawo do zwolnienia. Jeśli dokumentacja ta jest prowadzona to zasadniczo przysługuje zwolnienie, przy czym urząd finansowy ma prawo do weryfikacji dokumentów. Jeśli organ podatkowy stwierdzi, że dowody są niekompletne, niewłaściwe bądź istnieje wątpliwość co do ich autentyczności, to wówczas organ podatkowy jest uprawniony do zakwestionowania prawa do zwolnienia, jeśli prawo do zwolnienia nie istnieje obiektywnie i nie jest zagwarantowana ochrona uzasadnionych oczekiwań prawnych;

(2) jeśli nie są spełnione przesłanki dowodowe wskazane w UStDV dostawa będzie itak podlegała zwolnieniu, jeżeli oczywiste jest, że zrealizowano materialne przesłanki dostawy wewnątrzspółnotowej (dowód obiektywny). Dowód obiektywny nie może być przeprowadzony, jeżeli dostawca brał udział w ukrywaniu obowiązku opodatkowania nabycia wewnątrzspółnotowego;

(3) w sytuacji braku spełnienia materialnych przesłanek dostawy wewnątrzspółnotowej zwolnienie może być mimo to zagwarantowane w oparciu o zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań prawnych (§ 6a ust. 4 UStG)<sup>17</sup>, jeśli podatnik posiada inne dowody z ksiąg i z dokumentów i nie naruszył zasady należytej ostrożności wymaganej od rzetelnego handlowca<sup>18</sup>. Są to zwłaszcza przypadki, gdy nabywca przedłożył dostawcy sfałszowane dokumenty potwierdzające fakt dokonania dostawy, czego dostawca nie mógł stwierdzić dochowując należytej staranności wymaganej w danych warunkach.

<sup>16</sup> Wyrok BFH z dnia 6 grudnia 2007 r. V R 3/06, BStBl II 2009, s. 203.

<sup>17</sup> J. Englisch, *Nachweispflichten und Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*, UR 2008, s. 481.

<sup>18</sup> Podkreślił to np. BFH w wyroku z dnia 14 listopada 2012, XI R 8/11, BFH/NV 2013, s. 596. Zob. w tym kontekście także W. Widmann, *Über den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Umsatzsteuerrecht*, UR 2006, s. 108 oraz P. Selera, *Wpływ unijnej zasady proporcjonalności na polskie regulacje w zakresie podatku od towarów i usług* [w:] H. Litwińczuk (red.) *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011.

W zakresie dostaw wewnątrzspółnotowych § 6a ust. 4 UStG zawiera przepis dotyczący ochrony uzasadnionych oczekiwań sformułowany w następujący sposób: „Jeśli przedsiębiorca<sup>19</sup> potraktował daną dostawę jako zwolnioną od podatku, pomimo że określone w ust. 1 przesłanki nie zostały spełnione, to należy taką dostawę uznać za zwolnioną od podatku, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia od podatku było oparte na fałszywych informacjach przedstawionych przez nabywcę, a przedsiębiorca nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca nie mógł o tym wiedzieć. W takim przypadku na nabywcy ciąży zobowiązanie podatkowe w zakresie niezapłaconego podatku”<sup>20</sup>.

Niemiecka regulacja ustanawiająca zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań była – przed wyrokiem TSUE w sprawie *Netto Supermarkt* – niekiedy przedmiotem krytyki jako naruszająca zasadę neutralności VAT<sup>21</sup>. Jak podkreśla się w literaturze choć ochrona dobrej wiary na wzór § 6a ust. 4 UStG nie ma swojego odpowiednika na gruncie Dyrektywy 2006/112, to jej potwierdzenie można odnaleźć w orzecznictwie Trybunału także w kontekście dostaw wewnątrzspółnotowych<sup>22</sup>.

Jakie kryteria musi spełnić podatnik, by móc skorzystać z ochrony uzasadnionych oczekiwań, zależy od okoliczności faktycznych. Istotne będzie to, czy transakcja dotyczy towarów szczególnie narażonych na oszustwa podatkowe, w jakiej formie dokonano płatności, jak i czy nabywca był wcześniej znany dostawcy<sup>23</sup>. W przypadku zagwarantowania dostawcy prawa do zastosowania zwolnienia, podatek należny – z uwagi na brak spełnienia przesłanek pozwalających na zastosowanie zwolnienia – będzie obciążał nabywcę. Także i to założenie nie znajduje odzwierciedlenia w prawie unijnym, choć jest akceptowane (sugerowane) w takich sytuacjach przez Trybunał.

---

<sup>19</sup> Do pojęcia podatnika odnosi się § 2 UStG, który określa podatnika jako przedsiębiorcę (*Unternehmer*), pomimo, iż niemieckojęzyczna wersja Dyrektywy 2006/112 odnosi się do pojęcia podatnika (*Steuerpflichtiger*). Z uwagi na fakt, iż polska ustawa o podatku od towarów i usług posługuje się pojęciem podatnika, w dalszej części opracowania będę używał sformułowania jednolitego „podatnik”, choć prawo niemieckie konsekwentnie posługuje się pojęciem przedsiębiorcy.

<sup>20</sup> Tłumaczenie za polską wersją językową wyroku TSUE w sprawie *Netto Supermarkt*.

<sup>21</sup> Przykłady takich poglądów podaje w swoim opracowaniu: J. F. Kurzenberger, *Nachweisproblematik bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*, Nordstedt 2009, s. 55.

<sup>22</sup> Zgodność niemieckiej klauzuli dobrej wiary potwierdził bezpośrednio TSUE w wyroku w sprawie *Netto Supermarkt*, lecz także pozytywnie odniósł się do tej koncepcji Trybunał zwłaszcza w wyrokach *Teleos* (wyrok TSUE z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos i inni*, ECR [2007] I-7797), czy *Euro Tyre* (wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-430/09 *Euro Tyre Holding*, ECR [2010] I-13335).

<sup>23</sup> J. Englisch [w] K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, Kolonia 2013, s. 961.

Obecnie postuluje się nawet wdrożenie podobnej konstrukcji prawnej na poziomie unijnym. W moim przekonaniu regulacja niemiecka wychodzi naprzeciw oczekiwaniom podatników i warto rozważyć jej wprowadzenie także w Polsce. Nastąpiłoby wówczas przeniesienie koncepcji ochrony podatnika działającego w dobrej wierze (choćby w przypadku WDT) z poziomu stosowania prawa na poziom jego stanowienia. Jest to niezwykle istotne zwłaszcza z uwagi na fakt, że transakcje wewnątrzspółnotowe – co podkreśla zresztą sam TSUE – są szczególnie narażone na oszustwa podatkowe.

Co istotne – jak zaznacza niemiecka administracja podatkowa - koncepcja ochrony podatnika działającego w dobrej wierze ma zastosowanie także wówczas, gdy podatnik wskazał nieważny numer VAT-UE kontrahenta, jednak nie mógł tej nieważności (nieaktualności) rozpoznać dochowując należytej staranności (np. kraj nabywcy stwierdził po dokonaniu dostawy nieważność numeru VAT-UE nabywcy z mocą wsteczną). Niestety w tym zakresie polscy podatnicy mają niekiedy problem z uwzględnieniem stawki 0%, w sytuacji, gdy dokonano identyfikacji kontrahenta w systemie VIES (a więc nie w ramach przewidzianego ustawowo mechanizmu<sup>24</sup>, co jest zresztą przy wielu dostawach nierealne), a następnie okazało się (w skutek retroaktywnego wyrejestrowania nabywcy przez kraj UE dla niego właściwy), że nabywca w momencie dostawy nie dysponował ważnym numerem VAT-UE. Warto wskazać przy tym na korzystny wyrok NSA<sup>25</sup> potwierdzający prawo do zastosowania

---

<sup>24</sup> Zgodnie z art. 97 ust. 17 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.) „Naczelnik urzędu skarbowego lub wyznaczona przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych jednostka organizacyjna, na wniosek zainteresowanego, potwierdza zidentyfikowanie określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju albo informuje o braku takiego potwierdzenia. Zainteresowanym może być podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mający interes prawny w uzyskaniu potwierdzenia”.

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2012 r. (I FSK 2178/11) dotyczący prawa podatnika do zastosowania stawki 0% z tytułu WDT, na podstawie wydruku ze strony KE (strony VIES) wygenerowanego po dokonaniu dostawy potwierdzającego ważność numeru VAT UE nabywcy, w sytuacji, gdy informacja ta w rzeczywistości była nieaktualna (spółka została wyrejestrowana przed dokonaniem dostawy). Organy podatkowe oraz Sąd I instancji uznały, że podatnik nie dopełnił warunków uprawniających do korzystania ze stawki 0%, zaś wystarczającą przesłanką zakwestionowania prawa do zastosowania 0% stawki podatku VAT był brak należytej staranności w weryfikacji odbiorcy polegający na tym, że podatnik nie zweryfikował swojego kontrahenta na zasadach określonych w art. 97 u.p.t.u. Naczelny Sąd Administracyjny jednak uznał: „Skoro na stronie internetowej KE w dniach 3 kwietnia 2009 r. i 4 czerwca 2009 r., znajdowała się jeszcze informacja potwierdzająca aktywność kontrahenta czeskiego to trudno wywodzić, że taka informacja nie znajdowała się w maju 2009. Niezrozumiałe jest w tej sytuacji stanowisko Sądu I instancji, że strona nie przeprowadziła skutecznego przeciwdowodu w zakresie istnienia ważnego numeru VAT-UE w maju 2009 r. Jednak zaraz NSA dodał: Oczywiście nie można przeceniać znaczenia strony internetowej KE (...) Nie może być ona zatem podstawowym źródłem weryfikacji aktywności numeru kontrahenta z innego kraju członkowskiego. Mimo tych zastrzeżeń NSA przyznał



stawki 0 %, choć Sąd odniósł się w tym wyroku do problemu braku aktywności numeru VAT-UE w związku ze wstecznym wyrejestrowaniem podatnika, gdy dostawy były dokonywane w ramach dłuższej współpracy, a kontrahent podatnika został uprzednio zweryfikowany w sposób określony w art. 97 ust. 17 ustawy o podatku od towarów i usług.<sup>26</sup>

## 5.2. Wyrok Trybunału w sprawie *Netto Supermarkt* – akceptacja klauzuli

W sprawie tej Trybunał zmierzył się z następującym pytaniem prawnym, którego skutkiem było zastosowanie niemieckiej klauzuli dobrej wiary z § 6a ust. 4 UStG:

„Czy regulacje prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia od podatku wywozu towarów do państwa trzeciego sprzeciwiają się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku ze względów słuszności, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca?”

Sprawę przed Trybunałem zainicjował spór pomiędzy firmą *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* (dalej: Netto) a niemieckimi organami podatkowymi, które zakwestionowały prawo do zastosowania zwolnienia z VAT z tytułu eksportu towarów, uznając, iż dokumentacja celna będąca podstawą zwolnienia została sfałszowana. Netto poprosiło w 1998 r. Główny Urząd Celny w Neubrandenburg o weryfikację, czy stempel celny nr 73 i formularze celne, na których był naniesiony, są autentyczne. Główny Urząd Celny pierwotnie zaprzeczył fałszerstwu, lecz później zakomunikował przedsiębiorstwu, że

---

podatnikowi prawo do skorzystania ze stawki 0 %, lecz zwrócił przy tym uwagę na okoliczności faktyczne podnosząc: Nie można wymagać od podatnika aby do zweryfikowania każdej transakcji wykorzystywał uprawnienie wynikające z art. 97 ust.17 -19 ustawy o VAT i zwracał się do naczelnika urzędu skarbowego o potwierdzenie zidentyfikowania podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w sytuacji w której dostawa wewnątrzspółnotowa nie jest pierwszą transakcją z określonym kontrahentem ale kolejną z wielu, zawartą w ramach trwającej od dłuższego czasu współpracy, a kontrahent został wcześniej zweryfikowany w trybie określonym w art. 97 ust.17 -19 ustawy o VAT. W takiej sytuacji pomocniczo posłużyć może strona internetowa KE”.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. tekst jedn.: z 2011 r., nr 177, poz. 1054)., dalej jako u.p.t.u.

kolejna analiza potwierdziła, iż przedłożone dokumenty są sfałszowane. Urząd Finansowy doszedł zarazem do wniosku, że przedsiębiorstwo jest obowiązane do zapłaty podatku, ponieważ nie było w stanie przedłożyć rzetelnych dowodów potwierdzających eksport. Ponadto niemiecki organ podatkowy wskazał, iż Netto powinno było wykryć fałszerstwo dokumentów i zapobiec, przy zachowaniu stosownej rzetelności, trwającemu wiele lat oszustwu podatkowemu. Niezależnie od powyższego urząd finansowy podkreślił, iż fakt, że Netto przyczyniło się do wyjaśnienia stanu faktycznego, nie miało wpływu na wymiar kwoty podatku, którą spółka zobowiązana jest zapłacić.

Na wstępie swych rozważań TSUE zwrócił uwagę, iż w świetle art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy<sup>27</sup> (obecnie art. 147 Dyrektywy 2006/112<sup>28</sup>) to do kompetencji państw członkowskich należy określenie warunków pozwalających na zastosowanie zwolnienia z podatku VAT dla dostaw wewnątrzspółnotowych. Jednakże, jak podkreślił Trybunał, należy przypomnieć, iż państwa członkowskie wykonując kompetencje powierzone im przez prawo wspólnotowe (unijne) muszą przestrzegać ogólnych zasad stanowiących integralną część wspólnotowego porządku prawnego. Trybunał podniósł, iż chodzi w szczególności o zasadę pewności prawa i proporcjonalności, a także o zasadę ochrony zaufania<sup>29</sup>. W świetle zasady proporcjonalności państwa członkowskie powinny stosować środki krajowe pozwalające realizować określone wewnętrzne cele, które w jak najmniejszym stopniu naruszałyby cele i zasady prawa wspólnotowego. Dlatego też – jak podkreślił TSUE - zgodne z prawem jest działanie państw członkowskich starających się możliwie jak najskuteczniej chronić interesy fiskalne państwa, jednak działania te nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla realizacji określonych celów.

---

<sup>27</sup> Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

<sup>28</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady 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 z późn. zm.).

<sup>29</sup> Także wcześniej Trybunał odnosił się do tych ogólnych zasad prawa unijnego w kontekście podatku VAT: Zwłaszcza wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 r., sprawy połączone: Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgische Staat, [1997] ECR I-7281.

Następnie Trybunał zwrócił uwagę na fakt, iż w zakresie podatku VAT to dostawca jest dłużnikiem podatku VAT, mimo, iż podatek ten w ostateczności obciąża finalnego odbiorcę towarów (konsumenta), który jest ekonomicznym podmiotem podatku. Dlatego też - zdaniem Trybunału - wskazany w art. 15 VI Dyrektywy cel, zapobieganie oszustw podatkowych, usprawiedliwia między innymi nakładanie wyższych wymagań na dostawcę. Jednocześnie Sąd podkreślił, iż podział ryzyka pomiędzy dostawcę a administrację podatkową w obliczu oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi być jednak zgodny z zasadą proporcjonalności. Ten postulat nie jest spełniony, gdy system podatkowy czyni odpowiedzialnym jedynie dostawcę z tytułu zaległego podatku VAT, niezależnie od tego, czy był on zaangażowany w oszustwa podatkowe nabywcy. W tym sensie TSUE podzielił pogląd wyrażony w tej sprawie przez Rzecznika Generalnego, który w swej opinii podkreślił, iż wyraźnie nieproporcjonalne jest obciążanie podatnika zaległymi kwotami podatku VAT, które były spowodowane oszukańczym działaniem osób trzecich, na które nie miał on żadnego wpływu<sup>30</sup>.

Z drugiej strony - co podkreślił Trybunał powołując się na wcześniejsze orzecznictwo - nie jest sprzeczne z prawem UE żądanie od dostawcy, ażeby podjął on wszelkie środki, których w granicach rozsądku można od niego oczekiwać, w celu stwierdzenia, że dokonana przez niego transakcja (obróć) nie prowadzi do jego udziału w oszustwie podatkowym<sup>31</sup>. W konsekwencji fakt, iż dostawca działał w dobrej wierze, podjął wszelkie możliwe środki i jego udział w oszustwie podatkowym należy wykluczyć są ważnymi kryteriami przy dokonywaniu weryfikacji, czy powinien on uiścić zaległy podatek VAT. Sprzeczne jest natomiast z zasadą pewności prawa, jeśli państwo członkowskie, ustaliło kryteria formalne dla zwolnienia przy wywozie towarów poza terytorium Wspólnoty, między innymi ustalając listę dokumentów, które należy przedłożyć właściwym organom podatkowym i które to wcześniej zatwierdziły te dowody jako uprawniające dostawcę do stosowania zwolnienia podatkowego, a następnie zobowiązują dostawcę do zapłaty zaległego podatku VAT, jeśli okaże się, że w efekcie oszustwa podatkowego popełnionego przez nabywcę, o którym dostawca nie

<sup>30</sup> Opinia Rzecznika Generalnego przedstawiona w dniu 25 października 2007 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH Co. OHG przeciwko Finanzamt Machin*, Nb 45.

<sup>31</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, [2007] ECR I-07797.

wiedział i nie mógł wiedzieć, warunki zwolnienia nie są w rzeczywistości spełnione<sup>32</sup>. Rzecznik Generalny w opinii wskazał między innymi sprawę *Kittel*, gdzie Trybunał podniósł:

„handlowcy, którzy podejmują wszelkie środki, których można być od nich oczekiwać w granicach rozsądku, aby zapewnić, że ich transakcje nie są powiązane z oszustem podatkowym, ani nie są uczestnikami oszustwa na gruncie podatku VAT, lub innego oszustwa, muszą być w stanie polegać na legalności tychże transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego”<sup>33</sup>.

Zdaniem Trybunału, dostawca musi mieć możliwość polegania na zgodności z prawem transakcji, którą podejmuje, bez ryzyka utraty prawa do zwolnienia podatkowego, jeśli - tak jak w rozpatrywanej sprawie - nawet zachowując ostrożność rzetelnego handlowca nie jest w stanie rozpoznać, że w rzeczywistości nie zostały spełnione przesłanki dla zwolnienia w podatku VAT, ponieważ przedłożone przez nabywcę dowody wywozu towarów poza Wspólnotę (obecnie Unię) były sfałszowane.

Trybunał odrzucił także argumentację przedstawicieli rządu Niemiec, stwierdzając, iż nie można z uwagi na różne cele, budowę i zasady regulacji wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, automatycznie stosować orzecznictwa Trybunału dotyczącego prawa celnego, zgodnie z którym podmiot niebędący w stanie wykazać spełnienia przesłanek umorzenia przywozowych lub wywozowych należności celnych musi ponieść tego konsekwencje niezależnie od swojej dobrej wiary<sup>34</sup>.

Trybunał nie uznał natomiast za konieczne wdawanie się w polemikę co do zakresu zastosowania zasady ochrony praw podatników działających w dobrej wierze, uznając jej szerokie obowiązywanie. Do tej kwestii szerzej odniósł się jednak Rzecznik *Mazák* podkreślając, iż choć niemieckie regulacje podatkowe odnoszą się *explicite* do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów nie widzi żadnych powodów, aby nie

---

<sup>32</sup> Tamże.

<sup>33</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2007 r., w sprawach połączonych: C-439/04 i C-440/04, *Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu* (C-439/04) i *Państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ECR [2006] I-06161.

<sup>34</sup> Zwłaszcza wyroki TSUE: z dnia 13 listopada 1984 r. w sprawach połączonych 98/83 i 230/83 *Van Gend & Loos NV i Expeditiebedrijf Wim Bosman BV przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECR [1984] 3763 oraz z dnia 18 stycznia 1996 r. w sprawie C-446/93 *SEIM - Sociedade de Exportação e Importação de Materiais Lda przeciwko Subdirector-Geral das Alfândegas*, ECR [1996] Rec. s. I-73.

stosować ustanowionej w nich zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz dobrej wiary także w przypadku eksportu towarów<sup>35</sup>. Dalej stwierdził wręcz, że nakładanie obowiązku zapłaty podatku VAT z tytułu eksportu towarów na podatnika działającego w dobrej wierze w okolicznościach faktycznych, takich jak w niniejszej sprawie, w stosunku do zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku dokonującego wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w tych samych okolicznościach zakładających oszustwo osoby trzeciej może być nawet niezgodne z zasadą równości<sup>36</sup>.

Konkludując TSUE stwierdził, iż art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy „(...) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę”.

Sformułowanie tezy komentowanego wyroku może sugerować, że państwo członkowskie może zaniechać wymiaru i poboru podatku *a posteriori*. Wydaje się jednak, że istnieją silne argumenty przemawiające za tym, że odstąpienie od wymiaru i poboru podatku z zastosowaniem stawki innej niż zerowa jest nie tylko prawem, ale i obowiązkiem państwa członkowskiego<sup>37</sup>.

Warto także podkreślić, że w sprawie *Netto Supermarkt* pisemne wyjaśnienia sformułował także Rząd RP. Przedstawiciele polskiego rządu wyrazili pogląd, iż odpowiedź na sformułowane przez niemiecki sąd pytanie prejudycjalne powinna być pozytywna tj. prawo unijne zabrania stosowania przez państwa członkowskie regulacji pozwalających na zagwarantowanie zwolnienia w podatku VAT przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów (eksportie) na zasadzie słuszności, w przypadku wskazanym w UStG. Przedstawiciele rządu polskiego podnieśli, iż nie można zagwarantować zwolnienia przy eksporcie towarów, jeżeli nie są spełnione warunki

<sup>35</sup> Opinia Rzecznika Generalnego..., *op.cit.*, Nb 50.

<sup>36</sup> Opinia Rzecznika Generalnego..., *op.cit.*, Nb 52.

<sup>37</sup> K. Lasiński-Sulecki, Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v Finanzamt Malchin, Zb. Orz. 2008, s. I-771 [w:] W. Nykiel, A. Złasiński (red.), Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 1286.

formalne pozwalające uznać dostawę towarów za eksport. Podzielając wiele argumentów podniesionych przez przedstawicieli rządu Niemiec w szczególności wskazano, iż art. 15 pkt 2 VI Dyrektywy nie zezwala na derogację ze względu na zasady słuszności, czy ochronę podatników działających w dobrej wierze. Ponadto podniesiono, iż należy wziąć pod uwagę ochronę budżetów narodowych i własnych środków finansowych Unii, zasilanych w dużej mierze przez składki VAT płacone przez państwa członkowskie.

## 6. DOBRA WIARA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

---

Konstrukcja ochrony podatnika dochowującego należytej staranności występuje „punktowo” także na gruncie polskiego prawa podatkowego. Polski ustawodawca odnosi się jednak do należytej staranności, nie odnosząc jej do miary kupca/przedsiębiorcy.

Należy jednak na wstępie podkreślić, iż polskie prawo cywilne szeroko wykorzystuje konstrukcję należytej staranności<sup>38</sup>. Mierniki te można odnaleźć także zwłaszcza w Kodeksie spółek handlowych<sup>39</sup>, a kodeks handlowy z 1934 r<sup>40</sup>. odwoływał się wręcz do „staranności sumiennego kupca”.

Wydaje się zatem zasadne, by w zakresie rekonstrukcji pojęcia należytej staranności stosować w odpowiednim zakresie dorobek doktryny i orzecznictwa cywilnoprawnego. W literaturze podkreśla się, iż nie ma jednego, powszechnie obowiązującego wzorca, lecz trzeba go określić z uwzględnieniem „staranności ogólnie

---

<sup>38</sup> Do tego rodzaju wzorca nawiązuje zwłaszcza art. 355 § 1 i 2 k.c. Z § 1 art. 355 k.c. wynika, że dłużnik jest obowiązany do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju, a z § 2 - że należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się z uwzględnieniem zawodowego charakteru tej działalności. W literaturze podkreśla się, że wprawdzie art. 112 § 1 o.p. nie rozróżnia tych znaczeń należytej staranności, jednakże należy ją rozróżniać przy wykładni tego przepisu. Oznacza to, że w stosunku do nabywcy będącego przedsiębiorcą zachowanie należytej staranności należy rozumieć zawężająco. S. Babiarz, Komentarz do art. 112 [w:] B. Gruszczyński, A. Kabat, R. Hauser, S. Babiarz, B. Dauter, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2015 (LEX el).

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. tekst jedn.: 2013, poz. 1030), dalej jako k.s.h.

<sup>40</sup> Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy (Dz. U. z 1934 r., poz. 57, nr 502) – art. 292 § 2 i art. 474 § 2.

wymaganej w stosunkach danego rodzaju”. W doktrynie i judykaturze utrwalili się słuszny pogląd, że ma to być wzorzec formułowany według kryteriów obiektywnych<sup>41</sup>.

Do ochrony podatnika działającego w dobrej wierze odnosi się w pewnych obszarach opodatkowania Ordynacja podatkowa<sup>42</sup>. Klauzula ta znajduje zastosowanie na gruncie odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 112 § 1 O.p. „Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach”. Pojęcie należytej staranności występuje także na gruncie podobnej instytucji uregulowanej w art. 55<sup>4</sup> Kodeksu cywilnego<sup>43 44</sup>.

Z dniem 1 lipca 2015 r.<sup>45</sup> wprowadzono tę konstrukcję w obszarze tzw. odwrotnych obciążeń. Zgodnie z art. 17 ust. 2a u.p.t.u. „Jeżeli dokonujący dostawy towarów wymienionych w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy, dla której zgodnie z ust. 1 pkt 7 podatnikiem jest nabywca, podjął wszelkie niezbędne środki celem rzetelnego rozliczenia podatku od tej dostawy, nie ma on obowiązku rozliczenia podatku z tytułu tej dostawy, także w przypadku, gdy po jej dokonaniu ustalono, że wskutek działania podmiotu uczestniczącego w tej dostawie jako nabywca nie były spełnione przesłanki określone w ust. 1 pkt 7, o którym to działaniu dokonujący dostawy towarów przy zachowaniu należytej staranności nie wiedział lub nie mógł wiedzieć”. Niestety zasięg tej ochrony znajduje ograniczenie, gdyż stosownie do art. 17 ust. 2b u.p.t.u. „Przepis ust. 2a stosuje się pod warunkiem, że zapłata należności z tytułu dostawy towarów nastąpiła z rachunku płatniczego nabywcy, w tym przy użyciu karty płatniczej

---

<sup>41</sup> A. Olejniczak, Komentarz do art. 355 Kodeksu cywilnego [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część ogólna, LEX/el 2014.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. tekst jedn.: z 2015 r., nr 613), dalej jako O.p.

<sup>43</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. tekst jedn.: z 2016 r., nr 380), dalej jako k.c.

<sup>44</sup> Zgodnie art. 55<sup>4</sup> k.c. „Nabywca przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa lub gospodarstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. Odpowiedzialność nabywcy ogranicza się do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub gospodarstwa według stanu w chwili nabycia, a według cen w chwili zaspokojenia wierzyciela. Odpowiedzialności tej nie można bez zgody wierzyciela wyłączyć ani ograniczyć”.

<sup>45</sup> Art. 17 ust. 2a dodany przez art. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. (Dz. U. z 2015, poz. 605) zmieniającej u.p.t.u. z dniem 1 lipca 2015 r.

lub podobnego instrumentu płatniczego, o ile umożliwiają one dokonującemu dostawy towarów identyfikację składającego zlecenie płatnicze”.

Dobrą wiarę nabywcy ustawodawca zdaje się uwzględniać w obszarze instytucji solidarnej odpowiedzialności. W świetle art. 105a ust. 1 u.p.t.u. nabywca może być pociągnięty od odpowiedzialności solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę, jeśli oprócz przekroczenia kwoty progowej „(...) wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego”. Na okoliczności świadczące o złej wierze podatnika wskazuje zarazem art. 105a ust. 2 u.p.t.u.

## 7. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

---

Dyrektywa 2006/112 nie ustanawia ogólnej zasady związanej z ochroną podatnika działającego w dobrej wierze, choć Trybunał wielokrotnie w swym orzecznictwie odwoływał się do tej koncepcji zwłaszcza w przypadkach prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też prawa do zagwarantowania zwolnienia podatkowego.

W sprawie *Netto Supermarkt*, TSUE z aprobatą odniósł się do zasady ochrony podatnika dochowującego staranności sumienności kupca i zagwarantował zwolnienie z podatku VAT z tytułu eksportu towarów, pomimo tego, iż dowody eksportu okazały się fałszywe, o czym podatnik w analizowanej sprawie nie wiedział (nie mógł wiedzieć).

Klauzula ochrony w niemieckim prawie podatkowym podatnika dochowującego staranności sumienności kupca ma najpełniejsze zastosowanie na gruncie UStG, choć znajduje swój wyraz także w niemieckiej Ordynacji podatkowej, czy też podatku dochodowym od osób prawnych.

Polski ustawodawca dopiero niedawno zdecydował się na wprowadzenie zbliżonej klauzuli do u.p.t.u., w zakresie jedynie odwrotnych obciążeń i solidarnej



odpowiedzialności. Konstrukcja ochrony podatnika dochowującego należytej staranności ma swoje źródła także w Ordynacji podatkowej, lecz w marginalnym zakresie.

Polski ustawodawca w zakresie tych instytucji wskazuje na możliwość ochrony podatnika zachowującego należytą staranność, nie odnosząc jednak tej miary bezpośrednio do działań profesjonalisty (przedsiębiorcy). Jednak mając na uwadze podmiotowość prawno-podatkową na tle u.p.t.u. chodzi o dochowanie należytej staranności przez podatnika podatku od towarów i usług, czyli w uproszczeniu przedsiębiorcę.

Zasadne wydaje się szersze wprowadzenie tej instytucji do u.p.t.u. i to nie tylko w zakresie ochrony prawa do zastosowania stawki 0 % (na wzór UStG), lecz zwłaszcza w obszarze prawa do odliczenia podatku naliczonego. Oczywiście polscy podatnicy powołują się w sporach podatkowych na ugruntowaną linię TSUE (jak i sądów administracyjnych) chroniącą prawo do odliczenia podatnika działającego w dobrej wierze, lecz klauzula ustawowa w tym zakresie zwiększałaby tę ochronę. Jest to konieczne z uwagi na coraz częstsze postępowania kwestionujące prawo do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników nabywających towary/usługi od oszustów podatkowych. Niestety często podmiotem, który nie odprowadza podatku należnego nie jest bezpośredni dostawca, który jest znany nabywcy, lecz podmiot na poprzednim etapie transakcji.

Wraz z wprowadzeniem takiej klauzuli do u.p.t.u. należałoby zastanowić się także nad doprecyzowaniem przesłanek dobrej wiary (należytej staranności). Pomimo takich prób na gruncie sądowym można niestety zaobserwować praktykę, kwestionującą odliczenie podatku naliczonego mimo wątpliwości, co do świadomości nabywcy. Organy podatkowe przyjmują niekiedy założenie, iż wszelkie wątpliwości w zakresie okoliczności faktycznych transakcji należy tłumaczyć na niekorzyść podatnika, co skutkuje pozbawieniem prawa do odliczenia. W stosowaniu tej klauzuli wymagana jest także niezwykła ostrożność, gdyż często oszuści podatkowi powołują się na korzyści płynące z jej zastosowania.

SUMMARY

**PROTECTION OF A TAXER OPERATING IN GOOD FAITH IN THE GERMAN TAX LAW AND  
POSSIBLE DIRECTIONS OF CHANGING POLISH TAX LAW**

German tax law refers broadly to the protection of legitimate expectations of taxpayers. Such broad concept of protection of taxpayers acting in good faith refers to taxpayers exercising their activities due to commercial care. Polish tax law takes into account above concept but mainly in the cases of reverse charge procedure in the field of VAT act. Legislative measure including good faith of taxpayers especially in cases of deduction of input VAT could serve as an important argument in disputes with tax authorities.

**Key words:** general clause, good faith, German tax statute, income tax

**Słowa kluczowe:** klauzula ogólna, dobra wiara, niemiecka ordynacja podatkowa, podatek dochodowy,