



Nina Dubiel

Akademia WSB w Dąbrowie Górniczej
ninadubiel@op.pl

NALEŻYTA STARANNOŚĆ, DOBRA WIARA W POSTĘPOWANIU KONTROLNYM PRZED URZĘDEM SKARBOWYM A PRAWO DO ODLICZENIA NADWYŻKI PODATKU NALICZONEGO

Streszczenie: W artykule analizowano zagadnienie należytej staranności oraz dobrej wiary przy ewidencjonowaniu przez podatnika faktur dotyczących podatku naliczonego. W pierwszej części omówiono podatkowe postępowanie kontrolne, w dalszej części podjęto rozważania teoretyczne pojęcia należytej staranności oraz dobrej wiary podatnika przy zawieraniu transakcji z kontrahentem, dających podstawę do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego.

Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, należyta staranność, dobra wiara.

JEL Classification: H250, H320, H200.

Wprowadzenie

Z dniem 1 marca 2017 r. weszły w życie przepisy Kodeksu karnego, które opisują przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów oraz szczególne typy przestępstw przeciwko wiarygodności faktur.

Oszustwa wykorzystujące mechanizm VAT stanowią istotne zagrożenie dla finansów publicznych państw członkowskich Unii Europejskiej. Rosnąca skala wyłudzeń dowodzi, że dotychczasowe przepisy podatkowe nie są w stanie skutecznie im zapobiec, zaś przepisy karne i karne skarbowe – odstraszyć od ich popełniania. Mechanizm VAT sprawia, że odpowiedzialność karna lub karna skarbowa grozi nie tylko oszustom, ale każdemu podatnikowi, który może ponieść konsekwencje działań innych uczestników obrotu, nawet jeżeli sam pozostaje uczciwy [Radzikowski, 2017, s. 34].

Każdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą powinien objąć szczególnym nadzorem wystawianie faktur oraz ich ewidencjonowanie. Faktura wystawiona pod wpływem błędu na wadliwy podmiot niczym zewnętrznie nie różni się od faktury podrobionej, a błędy w treści faktury co do przedmiotu czynności lub podstawy opodatkowania nie różnią się zewnętrznie od potwierdzenia nieprawdy. Istotą jest wina, tzn. ten, kto wystawia faktury z winy umyślnej jako przestępstwo kierunkowe (czyli wie, że fałszuje dokument i chce go sfałszować), popełnia przestępstwo. Ten, kto się myli, działając z winy nieumyślnej, nie jest przestępcą. Użycie faktur sfałszowanych w okolicznościach faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnych lub ich zwrotu, czyli zaewidencjonowanie takich faktur na potrzeby rozliczeń podatkowych, wymaga wprowadzenia szczególnych środków nadzoru nad prowadzeniem ksiąg podatkowych i składaniem deklaracji podatkowych [Modzelewski, 2018, s. 11-18].

Celem artykułu są studia literaturowe i rozważania teoretyczne dotyczące aktów prawnych: pojęć „należyta staranność” oraz „dobra wiara” w świetle zgromadzonych dokumentów źródłowych (faktur) podczas postępowania kontrolnego dotyczącego zasadności zwrotu nadwyżki podatku naliczonego.

W artykule zweryfikowano hipotezę, która mówi, że organ podatkowy po zakończeniu postępowania kontrolnego, tylko na podstawie zebranego materiału dowodowego w postaci dokumentów źródłowych, odmawia podatnikowi prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, uznając, że podatnik nie dochował należytej staranności i nie działał w dobrej wierze przy zawieraniu transakcji z kontrahentem.

1. Kontrola podatkowa

Kontrola podatkowa jest uregulowana w dziale VI ordynacji podatkowej. Na podstawie art. 281 § 2 u.o.p. [Ustawa Ordynacja podatkowa, 1997] celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Kontrola podatkowa zgodnie z przepisami jest podejmowana z urzędu.

Istota kontroli podatkowej dokonywanej przez organy sprowadza się do urzędowego sprawdzenia prawidłowości wykonania nałożonych przez prawo obowiązków. Przy czym kontroli pod względem zgodności z prawem podlega nie tylko sam efekt, traktowany jako kwota podatku należnego, ale także prawidłowość procesu prowadzącego do jego ustalenia. Przedmiotem oceny prawi-

dłowości jest zarówno weryfikacja stanu faktycznego z punktu widzenia prawdy materialnej, tzn. tego, czy wszystkie podlegające opodatkowaniu stany faktyczne zostały ujawnione, jak i subsumpcja tego stanu faktycznego względem stanu prawnego. Innymi słowy, czy ujawnionemu zdarzeniu gospodarczemu nadano właściwą kwalifikację prawnopodatkową, a także czy wobec prawidłowej kwalifikacji zapłacono należny podatek [www 1].

Organ podatkowy jest podmiotem prowadzącym postępowanie, a jego podstawowym obowiązkiem jest zapewnienie pełnej realizacji materialnego prawa podatkowego. Kluczowe znaczenie w kontroli dotyczącej prawidłowości zastosowania przez kontrolowanego norm prawa podatkowego ma ustalenie przez podmiot dokonujący kontroli podatkowej stanu faktycznego i jego konfrontacja ze stanem przyjętym przez kontrolowanego. Oznacza to, że kontrola podatkowa jest przeprowadzana z punktu widzenia legalności – zgodności działania kontrolowanych z prawem podatkowym [Dzwonkowski, 2014, s. 1121].

Ustalenie w wyniku kontroli podatkowej przez organy podatkowe stanu faktycznego i jego konfrontacja z tym, co przyjął kontrolowany, stanowi punkt wyjścia kontroli w zakresie prawidłowości zastosowania przez niego norm prawa podatkowego. Wzorcem prawidłowego zachowania, konfrontowanym z działaniami kontrolowanego, jest zastosowanie właściwych norm prawnych do danego stanu faktycznego. Organ podatkowy może bowiem stwierdzić w wyniku oględzin budynków gruntów oraz analizy akt, ksiąg i innych dokumentów prawidłowość określenia przez kontrolowanego stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, lecz pomiędzy podmiotami kontroli, tj.: kontrolowanym i kontrolującym, mogą występować rozbieżności co do norm prawnych, jakie powinny być zastosowane do tego stanu [Adamiak i in., 2016, s. 1359].

Kontrola podatkowa nie jest ukierunkowana na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej w drodze decyzji, lecz ma na celu zbadanie stanu faktycznego oraz stwierdzenie, czy jest on zgodny z przepisami prawa podatkowego. Sporządzenie protokołu kontroli ma za zadanie ustalić badany stan faktyczny i ocenić jego zgodności z przepisami prawa podatkowego. Jeśli w wyniku kontroli podatkowej zostanie ujawnione, że kontrolowany nie wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, to organ podatkowy wdraża odpowiednie postępowanie mające doprowadzić do stanu zgodnego z prawem, np. wszczynając postępowanie podatkowe [Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 1270].

Podczas kontroli podatkowej mogą być wykorzystane takie same środki dowodowe, jak w postępowaniu podatkowym. Przebieg tych czynności jest dokumentowany w protokole kontroli. Jeżeli procedura kontrolna zakończy się

ustaleniami niekorzystnymi dla podmiotu kontrolowanego, a podatnik nie skorzysta z prawa złożenia korekty deklaracji, to pojawi się konieczność wszczęcia postępowania podatkowego w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Podczas takiego postępowania wymiarowego najważniejszą rolę wśród dowodów odegrają te, które zostały zebrane podczas kontroli podatkowej.

Kontrola podatkowa ma celu ustalenie rzeczywistych zdarzeń powodujących obowiązki podatkowe, czy dana transakcja się odbyła (podatek naliczony), czy też była jedynie pozorna (falszywa).

1.1. Należyta staranność, dobra wiara

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług [2004], w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Na umotywowany pisemny wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości organy administracyjne powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to jest podnoszone w celach wiążących się z przestępstwem lub nadużyciem [Wyrok, C-642/11, C-643/2011, 2013, teza 59; Wyrok, C-439, C-440, 2006, pkt 55; Wyrok, Mahageben, David, pkt 42].

Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 wskazuje, że organ podatkowy jest zobowiązany wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja, mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia, wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu [teza 49]. Jednakże jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, niezależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary i usługi w celu upewnienia się co do jego wiarygodności [teza 60]. Oznacza to, że nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie wiąże się z przestępstwem podatkowym.

Zebrane podczas postępowania kontrolnego dowody stanowią, czy podatnik dochował należytej staranności, czy działał w dobrej wierze. Podatnik powinien wykazać, czy zdarzenia gospodarcze miały faktyczny przebieg (realny), czy nie ma w nich jedynie pozorności.

Przy ocenie pewnych aspektów, przede wszystkim dobrej wiary, nie wystarczy odwołanie się do „wiedzy” danej osoby. Chodzi o to, by brak wiedzy był uzasadniony, a to w tym celu, by wyłączyć przypadki, w których dana osoba „wiedziałaaby”, jeśli zachowałaby się należycie i postępowała rozsądnie. Formuła art. 355 § 1 Kodeksu cywilnego jest kompletna tylko wówczas, gdy chodzi o określenie obiektywnej miary staranności. Nie jest natomiast kompletna, gdy chodzi o całość problematyki zawinienia. Odrzucenie na jej podstawie elementu subiektywnego prowadziłoby do odebrania winie tego, co jest w niej najistotniejsze, bez czego przestaje być ona winą. Można więc nie zrealizować obiektywnego miernika staranności, a pomimo to nie dopuścić do niedbalstwa. Wykroczenie przeciw modelowi staranności nie uzasadnia jeszcze samo przez się możliwości postawienia sprawcy zarzutu [Sośniak, 1980, s. 183-199].

Przepisy podatkowe nie definiują bezpośrednio pojęcia należytej staranności, wobec czego organy podatkowe powinny w tym zakresie posiłkować się orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości.

Przepisy VI dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego [Wyrok TSUE, C-277/14, teza 53].

Podatnik jest zobowiązany do określenia sposobu zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury. Odnosi się to do faktur papierowych oraz elektronicznych.

Komisja Europejska w swoich uwagach na temat fakturowania stwierdza w tym zakresie co następuje: „zapewnienie autentyczności pochodzenia faktury stanowi obowiązek podatnika będącego nabywcą towarów lub świadczenia usług. Oba podmioty mogą niezależnie od siebie zapewnić autentyczność pochodzenia” [Zubrzycki, 2017, s. 346].

Tożsamość dostawcy towaru lub usługodawcy to element, który jest zawsze wymagany na fakturze. Nie jest to jednak, samo w sobie, wystarczające, aby zapewnić autentyczność pochodzenia. Nabywca towarów lub usługobiorca powinien w tym przypadku się upewnić, czy wymieniony na fakturze dostawca towarów lub usługodawca dokona w rzeczywistości dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy faktura [Zubrzycki, 2017, s. 346-347].

Transakcje, które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatek, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatek, o którym podatek ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć.

Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego VAT nie może również uciec wskutek tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatek ten nie wie lub nie może wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie VAT [Wyrok TSUE, C-354/03, C-355/03, C-484/03].

Podatek, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr, czy też nie [teza 56]. Podatek ten w rzeczywistości pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą [Wyrok TSUE, C-439/04, C-440/04, teza 57].

Ciężar udowodnienia spełnienia warunków powstania prawa do odliczenia spoczywa na podmiocie wnioskującym o odliczenie [Wyrok TSUE, C-78/12, teza 37].

Organ podatkowy może odmówić prawa do odliczenia tylko wtedy, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez rzeczony wystawcę lub przez innego przedsiębiorcę uczestniczącego w łańcuchu świadczenia usług [Wyrok TSUE, C-324/11, teza 54].

Organy podatkowe nie mogą odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu dostawy towarów z uwagi na fakt, że uwzględniając przestępstwa lub naruszenia popełnione na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę

lub następującym po niej, uznane zostało, że dostawa nie została rzeczywiście zrealizowana, jeżeli nie wykazano na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT popełnionym na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw [Wyrok TSUE, C-285/11].

W razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku VAT [Wyrok TSUE, C-642/11, teza 53].

Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT [Wyrok TSUE, C-277/14, teza 50].

Można w uzasadniony sposób wymagać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, aby upewnił się, że charakter dostarczonych towarów odpowiada charakterowi towarów, na które wystawiono fakturę [Postanowienie TSUE C-33/13, teza 42].

Jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT [Wyrok TSUE C-80/11, teza 53].

Podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia, wyłącznie jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik ten, będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcjach wiążących się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym bądź dalszym odcinku łańcucha tych dostaw lub tych usług [Wyrok TSUE, C-285/11].

Dobra wiara chroni, lecz jej brak generuje konsekwencje prawne w postaci pozbawienia podatnika ww. uprawnień. Ten rodzaj konsekwencji ma walor zniechęcający i skłaniający podatników do zwracania większej uwagi w prowadzonej działalności gospodarczej. Lekkomyślne działanie powoduje bardzo poważne konsekwencje na gruncie VAT. Jednakże przepisy VAT nie dają możliwości całkowitego wyeliminowania z systemu VAT wszystkich podmiotów w łańcuchu dostaw. Zwłaszcza że zgodnie z orzecznictwem TSUE zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania w zakresie poboru VAT między transakcjami legalnymi a nielegalnymi.

Zgodnie z art. 191 Ordynacji podatkowej organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Ocena dowodów, aby nie przekształciła się w samowolę, musi być dokonana zgodnie z normami prawa procesowego oraz zachowaniem określonych reguł tej oceny. Organ podatkowy jest obowiązany rozpatrzyć nie tylko poszczególne dowody z osobna, ale wszystkie dowody we wzajemnej łączności, ustosunkowując się do istotnych różnic w zebranych dowodach. Organ podatkowy może określonym dowodom odmówić wiary, ale dopiero po wszechstronnym ich rozpatrzeniu, wyjaśniając przyczyny takiej oceny [Adamiak i in., 2016, s. 968].

Statystyki publikowane przez Ministerstwo Finansów obrazują zmiany jakościowe w Kontroli Skarbowej. W porównaniu rok do roku (trzy kwartały) zarówno ustalenia, jak i wpłaty będące efektem wydanych decyzji wzrosły o kilkadziesiąt procent. Najbardziej wyraźny trend jest zauważalny w zatrzymaniach wypłat z budżetu nienależnego zwrotu podatku VAT, które są efektem szybszej identyfikacji wyłudzeń podatku.

Tabela 1. Wyniki przeprowadzonych kontrol

Kontrole	III KWARTAŁY 2015	III KWARTAŁY 2016	Tendencja
Liczba zakończonych kontroli ogółem	6 796	7 117	4,7%
w tym: ustalenia z art. 108 ustawy o VAT – mln zł	7 741	9 175,3	18,5%
Wpłaty do budżetu ogółem – mln zł	739,2	985,5	33,3%
Zatrzymana wypłata z budżetu nienależnego zwrotu podatku naliczonego VAT – mln zł	130,2	566,5	335,2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Komunikatu Ministerstwa Finansów [www 2].

Podsumowanie

Ocena ewentualnej roli, jaką podatnik miał pełnić w transakcjach objętych postępowaniem kontrolnym, dokonywana przez organy podatkowe, nie może być powierzchowna i musi uwzględniać wszystkie okoliczności mogące mieć wpływ na wynik analizy w zakresie staranności i stwierdzenia, czy dochował on należytej staranności oraz czy dobra wiara ochroniła podatnika przed zakwestionowaniem prawa do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego.

Istotne jest, aby same okoliczności towarzyszące transakcji wskazywały, że nabywający towar lub usługę podatnik wykazał w niej staranność wymaganą w obrocie danym towarem (usługą), czyniąc tę transakcję przejrzystą (transparentną) [Wyrok NSA, I FSK 1209/13].

Należyta staranność uzasadnia zwiększone oczekiwania wobec podatnika, czyli jego wiedzy, umiejętności, rzetelności, dociekliwości, przewidywania w jego działaniach możliwości wystąpienia ryzyka uczestniczenia w oszustwie.

Jeśli okoliczności transakcji nie budzą wątpliwości, podatnik nie musi podejmować działań w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z oszustwem podatkowym. Natomiast jeśli okoliczności transakcji budzą wątpliwości, podatnik musi podjąć wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z oszustwem podatkowym.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi fundamentalną zasadę, zapewniając neutralność w VAT. Jest również uzależnione od wystąpienia materialnych i formalnych przesłanek, które nie mogą jednak zbytnio ograniczać tego prawa. Wyjątkiem są sytuacje, w których transakcja jest związana z przestępstwem lub nadużyciem. Wówczas odmowa skorzystania z prawa do odliczenia jest jak najbardziej uzasadniona.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. (2016), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, UNIMEX, Wrocław.
- Borowski M., Górniak A., Warnieło J. (2017), *Należyta staranność w VAT – praktyka polskich organów podatkowych a najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy”, nr 10, Wolters Kluwer.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (2017), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK Sp. z o.o. Sp.K., Gdańsk.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r. z późn. zmianami).

- Dzwonkowski H. (2014), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Liszewska A. (2017), *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób niezgodny lub używanie takiej faktury po nowelizacji kodeksu karnego*, „Przegląd Podatkowy”, nr 9, Wolters Kluwer.
- Maliński M., Śliż W. (2018), *Należyta staranność nabywców towarów w transakcjach krajowych jako przesłanka zachowania prawa do odliczenia VAT naliczonego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4, Wolters Kluwer.
- Militz M. (2017), *Zakres uprawnień państw członkowskich do ustalania zasad zwrotu VAT – rozważania w świetle nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4, Wolters Kluwer.
- Modzelewski W. (2018), *Fakturowanie i ewidencjonowanie faktur w świetle zmian w prawie karnym (wybrane zagadnienia)*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., zesz. 281, Warszawa.
- Postanowienie TSUE z 6.02.2014 r. w sprawie C-33/13 – Jagiełło.
- Radzikowski K. (2017), *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, „Przegląd Podatkowy”, nr 3, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Sośniak M. (1980), *Należyta staranność*, Uniwersytet Śląski, Katowice.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zmianami).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 800).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy (tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 201 z późn. zmianami).
- Wyrok z 12.01.2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 – Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd.
- Wyrok z 27.09.2007 r. w sprawie C-409/04 – Teleos plc i in.
- Wyrok NSA z dnia 26.08.2014 r. sygn. akt I FSK 1209/13.
- Wyrok TSUE z 6.07.2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 – Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL.
- Wyrok TSUE z 18.12.2014 r. w sprawie C-131/13 – Italmoda.
- Wyrok TSUE z 22.10.2015 r. w sprawie C-277/14 – Stehcemp.
- Wyrok TSUE w sprawach C-354/03, C-355/03, C-484/03 Optigen i in.
- Wyrok TSUE w sprawach C-439/04 i C-440/04 – Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL.
- Wyrok TSUE w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 37, w sprawie C-18/13 Maks Pen, pkt 26.
- Wyrok TSUE w sprawie C-324/11 Gábor Tóth.
- Wyrok TSUE w sprawie w sprawie C-642/11 Stroj trans EOOD.
- Wyrok TSUE w sprawie C-78/12 – Ewita-K EOOD.

Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11.

Wyrok TSUE w sprawie C-277/14 PPHU Stehcemp Sp. J.

Wyrok w sprawach C-642/11 Stroj trans EOOD i C-643/11 ŁWK-56 EOOD z dnia 31 stycznia 2013 r.

Zborowski M. (2018), *Firmanctwo i należyta staranność w kontekście prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego*, „Przegląd Podatkowy”, nr 3, Wolters Kluwer.

Zubrzycki J. (2017), *Leksykon VAT*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław.

[www 1] <http://www.lex.pl/akt/-/akt/rodzaje-postepowan-w-ordynacji-podatkowej-czynnosci-sprawdzajace-kontrola-oraz-postepowanie-podatkowe> (dostęp: 25.06.2018).

[www 2] https://www.mf.gov.pl/uk/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/id/5816871] (dostęp: 22.06.2018).

[www 3] Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/ministerstwo-finansow2/-/asset_publisher/M1vU/content/id/6368396 (dostęp: 13.07.2018).

DUE DILIGENCE, GOOD FAITH IN THE CONTROL PROCEEDINGS BEFORE THE TAX OFFICE AND THE RIGHT TO DEDUCT THE EXCESS OF INPUT TAX

Summary: The article discusses the issue of due diligence and good faith in the registration by the taxpayer of invoices related to input tax. The first part deals with tax control proceedings, in the further part of the concept of due diligence and good faith of the taxpayer when concluding transactions with a contractor, giving the basis for applying for a refund of the surplus of input tax.

Keywords: tax control, due diligence, good faith.