

DOI: 10.5604/01.3001.0053.9041

VAT compliance jako instrument ograniczający odpowiedzialność podatnika

VAT compliance as an instrument limiting the taxpayer's responsibility

dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

dr Piotr Karwat

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Streszczenie

Przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania VAT¹ wymaga coraz bardziej skomplikowanych narzędzi kontroli i wykrywania oszustw, co skutkuje zwiększeniem obciążeń czasowych i kosztowych nakładanych na podatników. Celem artykułu jest zdefiniowanie terminu *VAT compliance* i przedstawienie możliwości jego wykorzystania w obszarze wpływu na odpowiedzialność podatkową i karną skarbową. W tym też zakresie odniesiono się do pojęć nadużycia prawa oraz zachowania należytej staranności. Terminy te wyprowadzone zostały z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

Słowa kluczowe: *VAT compliance*, *tax compliance*, nadużycie prawa, należyta staranność.

Abstract

Tackling VAT evasion and avoidance requires increasingly sophisticated control and fraud detection tools, resulting in increased time and cost burdens on taxpayers. The purpose of the article is to define the concept of VAT compliance and present the possibilities of its use in terms of its impact vs. tax and fiscal criminal liability. In this regard, reference is also made to the concepts of abuse of rights and due diligence. These concepts are derived from the case law of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: *VAT compliance*, *tax compliance*, abuse of law, due diligence.

1. UWAGI WSTĘPNE

Znaczenie skutecznego monitorowania i egzekwowania przestrzegania przepisów podatkowych w obszarze VAT wynika z tego, jak ważne źródło finansowania budżetów państw Unii Europejskiej (UE) stanowi ten podatek. Z tego powodu walka z szeroko rozumianymi nadużyciami w VAT stała się jednym z najistotniejszych elementów polityki podatkowej państwa. Podobne spostrzeżenia wynikają z analizy prawa unijnego i dorobku orzecznictwa TSUE. Inicjatywy związane z uszczelnianiem systemu podatku od wartości dodanej często skutkują zwiększeniem odpowiedzialności podatników, a to z kolei przekłada się na zwiększone koszty prowadzenia działalności gospodarczej. Spotyka się to z rosnącą krytyką, wskazującą, że przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania VAT wymaga coraz bardziej skomplikowanych narzędzi kontroli i wykrywania oszustw, co skutkuje zwiększeniem obciążeń czasowych i kosztowych nakładanych na podatników.

Z uwagi na unijny dorobek prawny i orzecznicy, a także konieczność stosowania przez podatników licznych – zarówno obligatoryjnych, jak i fakultatywnych – rozwiązań prawnych uszczelniających polski system VAT szczególnego znaczenia nabiera tzw. *VAT compliance* w przedsiębiorstwie. W pierwszej kolejności w naszym artykule zakreślimy pojęcia *tax compliance* i *VAT compliance*. W dalszej kolejności zajmiemy się dwiema doktrynami stanowiącymi dorobek orzecznictwa TSUE, które legły u podstaw obecnego podejścia władz podatkowych do nadużyć w VAT, a w konsekwencji powinny być traktowane jako „drogowskaz” przy opracowaniu i stosowaniu procesów i procedur *VAT compliance*.

2. POJĘCIE COMPLIANCE W PODATKACH

Pojęcie *compliance* łączy się z nakazem przestrzegania prawa, spełnianiem obowiązków prawnych wynikających z powszechnie obowiązujących przepisów². Ten cel osiąga się przez przyjęcie i wdrożenie regulacji wewnętrznych w pod-

miotach będących podatnikami VAT, kierowanych do ich właścicieli, osób zarządzających oraz pracowników i współpracowników. W dalszej kolejności zauważa się, że *compliance* ma znaczenie dla ograniczenia ryzyka podatkowego podatnika, gdyż skutkiem *compliance* jest ograniczenie ryzyka nieprawidłowości, a także odpowiedzialności prawnej podmiotu, w którym obowiązuje system *compliance*³.

W odniesieniu do prawa podatkowego istnieją niewątpliwe zalety przyjmowania rozwiązań *compliance*. *Tax compliance* ma na celu właściwe spełnianie obowiązków podatkowych (obowiązku podstawowego, materialnego w postaci poniesienia przymusowego świadczenia podatkowego⁴, ale również obowiązków ubocznych, formalnych, które wywodzą się z obowiązków podstawowych i służą do właściwego ukształtowania i doprowadzenia do realizacji obowiązków i uprawnień podstawowych⁵). Zakres obowiązków podatkowych wpływa na kształt systemu *tax compliance*. Obowiązki i uprawnienia podatkowe, poza tym, że wynikają z przepisów prawa, podlegają także katalogowaniu w ramach różnych inicjatyw mających w praktyce lub mogących mieć wpływ na postrzeganie tych obowiązków i wykładnię prawa przez samych podatników, jak i przez organy podatkowe oraz judykaturę, czy wreszcie na samą legislację. Wskazać można na publikacje Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju⁶ oraz na polską inicjatywę – Deklarację praw podatnika⁷, zawierającą w szerokim zakresie postulaty *de lege ferenda*. W raporcie OECD dotyczącym praw i obowiązków podatnika wymienia się następujące obowiązki podatnika⁸:

- 1) obowiązek bycia uczciwym (ang. *the obligation to be honest*) – przyjęcie założenia, że podatki uiszczają się w celu finansowania wydatków publicznych, co wiąże się z zapewnieniem mechanizmów mających na celu wyegzekwowanie tego obowiązku, nakładanie kar i sankcji w sytuacji, gdy podatnik nie spełnia tego obowiązku. Mechanizmy te powinny uwzględniać (różnicować) także przyczyny niedopełnienia obowiązku (np. związane ze świadomością takiego działania czy też katastrofami naturalnymi);
- 2) obowiązek współpracy z właściwymi organami podatkowymi (ang. *the obligation to be co-operative*) – nowoczesny system podatkowy jako zasadę przyjmuje dobrowolne spełnianie obowiązków przez podatnika, a system egzekucji tych świadczeń powinien być minimalny. System podatkowy powinien być relatywnie tani w zakresie kosztów wykonywania obowiązków podatkowych i w minimalnym zakresie ingerować w interesy podatnika i osób trzecich;
- 3) obowiązek terminowego składania prawidłowych i rzetelnych informacji i dokumentów (ang. *the obligation to provide accurate information and documents on time*) – system podatkowy korzysta z informacji o podatniku w celu jego identyfikacji (adres, numer konta) i oparty jest na określonych dokumentach przesyłanych przez podatnika w celu zapewnienia informacji i terminowości dokonywanych płatności. Podatnik powinien dostarczyć organom podatkowym rzetelne i prawidłowe (ang. *accurate*) informacje, przy czym w przypadku gdy ma trudności z wykonywaniem tego obowiązku, te okoliczności powinny podlegać dyskusji z organami, co wiąże się także z przedłużeniem terminu na dostarczenie tych informacji;

- 4) obowiązek przechowywania dokumentacji (ang. *the obligation to keep records*) – przechowywanie dokumentacji dotyczącej transakcji pozwala na weryfikowanie jej przez organy podatkowe w określonym przez prawo czasie i zakresie. Wykonywanie tego obowiązku ma także wpływ na lepsze prowadzenie działalności, gdyż ułatwia planowanie finansowe, podejmowanie decyzji itp.;
- 5) obowiązek zapłaty podatku na czas (ang. *the obligation to pay taxes on time*) – przy czym w przypadku trudności w zapłacie podatku na czas prawo może przewidywać w określonych okolicznościach i po uzgodnieniu z organem podatkowym przedłużenie terminu płatności.

W Polsce, w wyniku inicjatywy społecznej, została opracowana Deklaracja praw podatnika⁹. Nie wymienia się w niej wprost obowiązków podatnika, ale ich treść da się wyinterpretować z praw skatalogowanych w Deklaracji. Np. z prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych wynika także obowiązek poniesienia podatku. Deklaracja ta nie ma charakteru normatywnego, a część postulatów to wnioski *de lege ferenda*.

Od strony podmiotowej *tax compliance* nie ogranicza się wyłącznie do podmiotów będących stroną stosunku prawnopodatkowego, ale ma za znacznie szerszy zakres.

Z jednej strony *tax compliance* wprowadza się w przedsiębiorstwach mających podmiotowość prawnopodatkową. Przyznanie podmiotowości podatkowej następuje w sposób wyraźny i normatywny przez wskazanie, kto jest podatnikiem danego podatku¹⁰. Podmiotowość prawnopodatkową utożsamia się ze zdolnościami prawnymi, na które składają się uprawnienia i obowiązki określone przez przepisy prawa podatkowego, z czym wiąże się możliwość określonego zachowania w sferze prawa podatkowego¹¹. Odmiennie niż w prawie cywilnym – podmiotowość prawnopodatkowa jest pojęciem abstrakcyjnym i może być rozpatrywana w przypadku konkretnego podatku, a nie na tle całego systemu podatkowego¹². Wskazuje się, że obowiązki podatkowe (i odpowiednio uprawnienia) są właściwością stosunku prawnopodatkowego, a nie prawa materialnego¹³. Podobne zastrzeżenia dotyczą płatników i inkasentów.

Z drugiej strony system *tax compliance* jest wprowadzany w przedsiębiorstwie i przez to podmiotowo dotyczy właścicieli, kadry zarządzającej, pracowników i innych podmiotów współpracujących z przedsiębiorstwem. Trzeba też wspomnieć, że na zakres podmiotowy *tax compliance* wpływają przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁴, które przykładowo przewidują odpowiedzialność podatkową osób trzecich, czy też przepisy karne, karne skarbowe lub o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Stąd, jak wspomnieliśmy, *tax compliance* nie ogranicza się do podmiotów stosunków prawnopodatkowych, ale ma znacznie szerszy zakres.

3. VAT COMPLIANCE

Tak zarysowane pojęcie *tax compliance* w odniesieniu do podatku od wartości dodanej nabiera szczególnego znaczenia. Na zakres *VAT compliance* w przedsiębiorstwie wpływają przepisy prawa materialnego (m.in. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁵, przepisy Ordynacji podatkowej) i proceduralnego (m.in. Ordynacja podatkowa,

przepisy o egzekucji w administracji) oraz dodatkowo odnoszące się do odpowiedzialności karnej, karnej skarbowej i odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. Regulacje te wpływają na treść procedur i procesów VAT compliance. Nie bez znaczenia w tych procesach są wypowiedzi pozwalające ustalać zakres praw i obowiązków podatkowych, pochodzące od różnych podmiotów związanych lub niezwiązanych z zainteresowanym przedsiębiorstwem. Mowa nie tylko o opiniach pracowników komórek merytorycznych w przedsiębiorstwie, ale również o opiniach zewnętrznych (ekspertkich) i w końcu informacjach podatkowych. Wśród tych ostatnich są nie tylko indywidualne lub ogólne interpretacje podatkowe, lecz także te, które dotyczą wyłącznie podatku od towarów i usług (wiążąca informacja stawkowa) lub zastosowania przepisów prawa celnego (wiążące informacje taryfowe i o pochodzeniu towarów). Zasady występowania z zapytaniami do organów podatkowych (wnioski o wydanie interpretacji lub informacji) również stanowią element VAT compliance.

Wśród zasadniczych funkcji VAT compliance należy wymienić implementację zasad wynikających z prawa unijnego, sformułowanych w orzecznictwie sądów unijnych, tj. zakazu nadużycia prawa oraz obowiązku zachowania należytej staranności przez podatnika.

Doktryna nadużycia prawa (zakazu nadużycia prawa) została wypracowana w orzecznictwie sądów wspólnotowych (unijnych) i nie ogranicza się ona wyłącznie do prawa podatkowego.

Według wyroków, które można zaliczyć do tzw. kamieni milowych, najogólniej mówiąc – „nie można powoływać się na prawo wspólnotowe w celu dokonania nadużycia lub oszustwa”¹⁶. Doktryna nadużycia prawa jest również stałym elementem wykładni w podatkach pośrednich. W zakresie VAT za kluczowy należy uznać wyrok w sprawie Halifax¹⁷. Pytanie sądów angielskich skierowane w trybie prejudycjalnym dotyczyło stosowania przez podatników schematów działań mających na celu zmniejszenie obciążeń z tytułu VAT. W stanie faktycznym spółka Halifax planowała wybudowanie ośrodków obsługi telefonicznej. Ponieważ większość świadczonych przez nią usług była zwolniona z VAT, możliwość odliczenia podatku związanego z tą inwestycją była ograniczona. Podmiot ten opracował schemat, który przy pomocy innych podmiotów i transakcji umożliwił odzyskanie VAT naliczonego od robót budowlanych prawie w pełnej wysokości. W skrócie polegało to na tym, że inwestycja była finansowana przez udzielenie pożyczki spółce celowej, która następnie po wybudowaniu i rozliczeniu VAT wydierżawiała przedmiot inwestycji spółce Halifax.

W kolejnej sprawie rozpatrzonej tego samego dnia co sprawa Halifax, tj. w sprawie University of Huddersfield¹⁸, podmiot świadczący głównie usługi edukacyjne zwolnione z VAT, rozliczający się na zasadzie proporcji, w związku z zamiarem remontu starych młynów wykorzystał mechanizm funduszu powierniczego (ang. *discretionary trust*), któremu m.in. zostały wynajęte młyny, przez co fundusz ten odliczał VAT z umowy najmu i przekazywał go w czynszu z powrotem na rzecz uczelni. Takiej konstrukcji zarzucono, że wyłącznym jej celem było ułatwienie zrealizowania schematu optymalizacji podatkowej, co w przypadku jednego z młynów polegało na najmie funduszowi. W uzasadnieniu wyroku TSUE

wskazał, że zgodnie z ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego podmioty nie mogą się powoływać na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie. Zasada ogólna dotyczy także norm podatkowych, w tym odnoszących się do podatku od wartości dodanej. Dlatego dyrektywy regulujące VAT sprzeciwiają się prawu podatnika do odliczenia naliczonego VAT, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. TSUE wyjaśnił, że nie wystarczy, by określone transakcje spełniały wymogi formalne przewidziane w odpowiednich przepisach tych dyrektyw i ustawodawstwa krajowego transponującego te dyrektywy, ale konieczne jest także, by nie skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Z obiektywnych okoliczności powinno wynikać, że zasadniczym celem tych transakcji nie jest uzyskanie korzyści podatkowej¹⁹. Jednocześnie, biorąc pod uwagę kryteria oceny takich transakcji, nie powinny one podważać neutralności VAT.

W sprawie BUPA²⁰ w związku z zapowiedzianą przez rząd brytyjski zmianą przepisów prawa, polegającą na zastąpieniu prawa do stosowania zerowej stawki VAT (zwolnienia z VAT z prawem do odliczenia) zwolnieniem z podatku bez prawa do odliczenia, podmioty z grupy BUPA zawarły szereg umów na zasadzie przedpłat (zaliczek). W tych umowach nie określono przedmiotu i liczby planowanych transakcji (leki i protezy), co miało umożliwić stosowanie dotychczasowego zwolnienia z prawem do odliczenia VAT po zmianie przepisów prawa. TSUE w uzasadnieniu wyroku wskazał, że w przypadku płatności zaliczkowej dla powstania obowiązku podatkowego wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług, muszą już być znane w tej dacie, a zatem w szczególności w momencie dokonania zapłaty zaliczki towaru i usługi powinny być szczegółowo określone. Dlatego opodatkowaniu VAT nie powinny podlegać „zaliczki” na poczet dostaw towarów i świadczenia usług, które nie zostały dotychczas określone w sposób wyraźny. W konsekwencji TSUE na pytanie prejudycjalne odpowiedział, że w zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy²¹ „nie mieści się przedpłata, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę”²².

Mając to na względzie, zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, a zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT²³. Państwa członkowskie muszą jednak, zgodnie z zasadą proporcjonalności, stosować środki, które nie tylko umożliwiają im efektywne osiągnięcie takiego celu, lecz także w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takich jak zasada podstawowa – prawo do odliczenia VAT²⁴. W orzecznictwie podkreśla się, że przepisy krajowe określające tryb zwrotu nadwyżki VAT bardziej uciąż-

liwy dla danej kategorii podatników z uwagi na ryzyko ewentualnego oszustwa, bez umożliwienia podatnikowi wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania w celu skorzystania z mniej dolegliwych warunków zwrotu, nie są instrumentem proporcjonalnym do celu, jakim jest zwalczanie oszustw i unikania opodatkowania, oraz naruszają w nadmiernym stopniu cele i zasady szóstej dyrektywy²⁵.

Istotą nadużycia prawa (unikania opodatkowania) jest zatem „zachowanie, które jest zgodne z literą, ale niekoniecznie z duchem prawa”²⁶ lub „układ spraw podatnika, który ma na celu zmniejszenie jego zobowiązań, i chociaż układ może być ściśle zgodny z prawem, zwykle jest sprzeczny z intencją prawa, którego rzekomo przestrzega”²⁷. Unikanie opodatkowania polega na „redukcji, ograniczaniu obciążeń podatkowych przy pomocy metod i środków dozwolonych przez prawo”²⁸. Często to pojęcie utożsamia się z wykorzystywaniem luk w prawie w celu optymalizacji podatkowej²⁹. Takie ujęcie jest jednak zbyt dużym uproszczeniem. W szczególności w ramach unikania opodatkowania wykorzystuje się instytucje i konstrukcje dopuszczone przez prawo, w tym również w wyniku istnienia obszarów nieuregulowanych, które powinny być uregulowane przez wzgląd na zasadę racjonalnego ustawodawcy. Granica między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od opodatkowania czasami jest trudna do uchwycenia. Tego samego nie można już stwierdzić o konsekwencjach stosowania tych dwóch mechanizmów.

Zauważyć trzeba, że w prawie polskim ta doktryna orzecznicza UE przybrała charakter normatywny (por. art. 5 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT w ramach transakcji, która – mimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach tej ustawy – miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Jednocześnie wskutek wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, które podlegają opodatkowaniu VAT, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie wystąpiłyby w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

Kolejna doktryna orzecznicza dotyczy tzw. należytej staranności w VAT i jest związana z praktyką uchylania się od opodatkowania. Uchylanie się od opodatkowania polega na „podejmowaniu działań zakazanych przez prawo, ale prowadzących do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej eliminacji obciążeń podatkowych”³⁰. W tym też przypadku następuje zachowanie sprzeczne z literą prawa i w konsekwencji złamanie prawa³¹. W literaturze amerykańskiej i francuskiej często pojęcie to rozumie się jako oszustwo podatkowe. Joseph E. Stiglitz uznaje za oszustwo zabronione przez prawo ukrywanie bądź zaniżanie własnego dochodu³². Działania polegające na uchylaniu się od opodatkowania związane są często z tzw. szarą strefą (ang. *shadow, underground economy*). W literaturze anglosaskiej rozróżnia się jednak uchylanie się od opodatkowania w czystej postaci (ang. *pure tax evasion*) i szarą strefę. Działalność w ramach tej ostatniej wiąże się z dostawą towarów, świadczeniem usług, które powstają z czynników produkcji, takich jak praca, zarządzanie, produkcja, kapitał. Uchylanie się od opodatkowania w czystej postaci jest zaś wynikiem operacji finanso-

wych przedsięwziętych w celu zatajenia przychodu³³. Zjawisku uchylania się od opodatkowania ustawodawca przeciwdziała. Stosuje się sankcje o charakterze administracyjnym (np. wymiar podatku, instytucja odsetek od zaległości podatkowych, umowy międzynarodowe regulujące kwestie unikania podwójnego opodatkowania), a także karnym (np. sankcje przewidziane w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy³⁴).

Prawo do odliczenia naliczonego VAT leży u podstaw specyficznego oszustwa związanego z VAT – karuzeli podatkowej. Aby doszło do tego przestępstwa, potrzebny jest tzw. znikający podatnik. Dokonuje on sprzedaży opodatkowanej VAT, wystawia nabywcy fakturę, a następnie „znika” bez rozliczenia podatku. Nabywca towarów żąda zaś zwrotu podatku od organów podatkowych³⁵. Wbrew pozorom skutki takiego oszustwa mogą dotyczyć nie tylko tych, którzy świadomie w nim uczestniczą. Jest wręcz regułą, warunkującą „efektywność” przestępstwa karuzelowego (tj. trudność jego wykrycia przez organy podatkowe), że uczestniczą w nim nieumyślnie lub nawet nieświadomie zwykli podatnicy, z których punktu widzenia transakcja stanowiąca element karuzeli jest zwykłą transakcją handlową, neutralną pod względem VAT dla podatnika. Takie przypadki są interesujące z perspektywy *VAT compliance*, gdyż odpowiednie procedury *tax compliance* są w stanie zapobiec naruszeniom lub, jeśli już wystąpiły, zidentyfikować je i wyeliminować lub zminimalizować ich negatywne skutki.

Wykazanie, że podatnik nie był świadomy naruszenia przepisów z jednej strony chroni go przed odpowiedzialnością karną (mimo obiektywnego naruszenia przepisów), z drugiej strony wykazanie braku świadomego uczestnictwa podatnika w karuzeli VAT oraz zachowania należytej staranności przy przeprowadzaniu transakcji pozwala na uniknięcie także negatywnych skutków podatkowych. Zgodnie z wyrokiem w sprawie Axel Kittel i Recolta: „W przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego”³⁶.

Ze względu na wnioski wynikające z cytowanego wyżej wyroku podstawowym zadaniem z zakresu należytej staran-

ności podatnika VAT, który chce uniknąć konsekwencji udziału w karuzeli, jest uzyskanie uzasadnionego przekonania, że nabywany przez niego towar nie był wcześniej przedmiotem oszukańczej transakcji, a jednocześnie, że nie ma podstaw do podejrzeń, że dokonywana przez niego transakcja jest jedynie „odskoczną” do dokonania oszukańczej transakcji w kolejnych, przyszłych ogniwach łańcucha dostaw. Zakres czynności podatnika, które pozwalają na wykazanie, że ten nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że dana transakcja była związana z oszustwem, nie został prawnie skodyfikowany, a orzecznictwo daje w tym względzie jedynie kierunkowe wskazania³⁷.

Próby doprecyzowania tych pojęć można znaleźć np. w rządowym dokumencie pt. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*³⁸. Jak wynika z jego treści, metodyka jest narzędziem wykorzystywanym przy dokonywaniu oceny ryzyka braku zachowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych udokumentowanych fakturą z wykazaną kwotą podatku od towarów i usług (VAT). Określa on najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa w zakresie VAT oraz nie wiedzieli, że transakcja, w której wyniku nabyli towar, służy do oszustwa w zakresie VAT. Metodyka nie ma charakteru wiążącego, co także dotyczy rodzajów czynności, które może podjąć podatnik. W dokumencie wskazuje się, że: „Podjęcie przez podatnika działań wskazanych w Metodyce istotnie zwiększa prawdopodobieństwo dochowania przez podatnika należytej staranności”³⁹. Jednocześnie zastrzega się, że „mając na uwadze mnogość sytuacji, które mogą wystąpić w praktyce życia gospodarczego – do rzetelnej oceny dochowania należytej staranności, w toku postępowania organy podatkowe mogą uwzględniać również inne okoliczności transakcji oraz podjęte przez podatnika działania”⁴⁰.

W konsekwencji powyższego uzasadnione jest twierdzenie, że badanie przez podatnika okoliczności wskazanych w metodyce niewątpliwie stanowi akt staranności, ale nie może wykluczać ryzyka uznania przez organy podatkowe, że podatnik nie zachował należytej staranności lub wręcz świadomie uczestniczył w przestępstwie karuzelowym. O tym zawsze decydują indywidualne okoliczności sprawy. Niezależnie od tego, oprócz okoliczności ściśle weryfikowalnych (np. rejestracja kontrahenta, prawidłowość reprezentacji, zgodność towaru z zamówieniem), wśród czynników branych pod uwagę znajdują się kryteria niedookreślone (ryzyko ekonomiczne transakcji, poziom cen rynkowych, zbyt krótki termin płatności). Co więcej, trudno wyobrazić sobie ścisłą i wiążącą listę wyznaczników zachowania należytej staranności, skoro istotą tego kryterium jest oderwanie oceny prawidłowości rozliczeń podatnika od spełnienia wyłącznie warunków stricte formalnych i uzależnienie tej oceny od, można by rzec, racjonalności i ostrożności kupieckiej podatnika.

4. PODSUMOWANIE

Co do zasady podatnik może w ramach *tax compliance* precyzyjnie określić procesy i procedury mające na celu prawidłowe stosowanie przepisów o VAT. Dodatkowo może sięgać po instrumenty *VAT compliance* w postaci opinii we-

wewnętrznych, zewnętrznych, w końcu po urzędowe interpretacje podatkowe. Tego samego już nie można jednoznacznie stwierdzić w odniesieniu do zarysowanych doktryn orzeczniczych nadużycia prawa i zachowania należytej staranności, które wypracowane zostały w wyniku orzecznictwa TSUE. Obowiązująca zarówno doktryna nadużycia prawa (Halifax), jak i zasada odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku niezachowania przez podatnika należytej staranności w celu wyeliminowania udziału w łańcuchu transakcji przestępczych związanych z VAT (doktryna Kittel) nie zostały prawnie dookreślone i stwarzają one istotne ryzyko powstania odpowiedzialności prawnopodatkowej (odpowiednio również karnej skarbowej).

Doktryna nadużycia prawa jest funkcjonalnym odpowiednikiem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. *general anti-avoidance rule* – GAAR) i z tego powodu, podobnie jak w przypadku powyższej klauzuli, trudno oczekiwać, aby istniały narzędzia kontroli podatkowej eliminujące ryzyko zastosowania doktryny nadużycia prawa. Jeśli chodzi o doktrynę Kittel, można zaryzykować przypuszczenie, że wraz z udoskonaleniem narzędzi do prowadzenia ewidencji i raportowania przyjmie ona rolę rzadko stosowanej „broni ostatniej szansy” przeciwko wyjątkowym przypadkom rażącego niedbalstwa podatników.

Zarysowane powyżej uwarunkowania pozwalają przyjąć jako swoisty cel dla ustawodawcy stworzenie pewnego systemu *compliance* o zdolności rozwojowej, niepodatnego na nadużycia po obu stronach stosunku prawnego. Odpornego zatem na nadużycia po stronie adresatów, czyli podatników, tak aby nie ulegali pokusie radykalnej optymalizacji podatkowej, trudnej do odróżnienia od uchylania się od opodatkowania, a po stronie organów podatkowych prowadzącego do ograniczenia niepewności podatkowej, arbitralności i interesowności.

Powyższe potwierdza, że *tax compliance* ma znaczny potencjał, który może sprzyjać efektywnemu i skutecznemu docelowemu modelowi współpracy podatników z organami podatkowymi. Wdrażany przez podatnika model *tax compliance* powinien jednak pociągać za sobą również zmiany w procedurach podatkowych po stronie państwa. W tym zakresie zmiana powinna polegać na zastąpieniu klasycznego modelu postępowania administracyjnego, mającego cechy postępowania władczego, opartego na modelu inkwizycyjnym, modelem opartym na dialogu, zaufaniu i współpracy. Takie możliwości daje właśnie *tax compliance*. Okoliczność, że podatnicy poddają się samoregulacji i wprowadzają model *tax compliance*, powinna być odpowiednio uwzględniona w przepisach powszechnie obowiązujących.

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² B. Makowicz, *Compliance w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2011, s. 16.
- ³ M. Romanowski, *Bartosz Makowicz, Compliance w przedsiębiorstwie – recenzja*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 8, s. 57-58.
- ⁴ *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2004, s. 160-161; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 186.
- ⁵ C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 9.
- ⁶ Ang. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.

- ⁷ Zob. Krajowa Izba Doradców Podatkowych, *Deklaracja Praw Podatnika podpisana*, <https://kiddp.pl/aktualnosci/all.php/9/1643>, dostęp: 18.09.2023.
- ⁸ OECD, Committee of Fiscal Affairs, *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris 1990; OECD, Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *Taxpayers' Rights and Obligation – Practice Note*, July 2003, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, s. 5-6, dostęp: 18.09.2023.
- ⁹ Krajowa Izba Doradców Podatkowych, dz. cyt.
- ¹⁰ M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowoprawna*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 54; *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 68.
- ¹¹ M. Kalinowski, dz. cyt., s. 53.
- ¹² Tamże, s. 65.
- ¹³ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 83.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹⁶ Wyrok TSUE z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Alexandros Kefalas i in. v. Elliniko Dimosio (państwo greckie) i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), ECLI:EU:C:1998:222, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0367> (wer. ang.), dostęp: 19.09.2023, oraz cytowane tam starsze orzecznictwo.
- ¹⁷ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0255>, dostęp: 19.09.2023, dalej: wyrok w sprawie Halifax.
- ¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:124, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0223>, dostęp: 19.09.2023.
- ¹⁹ T. Bowler, *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, Tax Law Review Committee, The Institute for Fiscal Studies, TLRC Discussion Paper no. 7, February 2009, s. 39; por. też: L. Cerioni, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, 2007, s. 29 i nast.
- ²⁰ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:122, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0419>, dostęp: 19.09.2023, dalej: wyrok w sprawie BUPA.
- ²¹ Szósta dyrektywa Rady 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 (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, dalej: szósta dyrektywa.
- ²² Wyrok w sprawie BUPA, dok. cyt.
- ²³ Wyroki TSUE:
- 1) z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) i Sanders BVBA v. państwo belgiskie, ECLI:EU:C:1997:623, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0286> (wer. ang.), dostęp: 20.09.2023, pkt 47, dalej: wyrok w sprawie Molenheide i in.;
 - 2) w sprawie Halifax, dok. cyt., pkt 71;
 - 3) z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. państwo belgiskie i państwo belgiskie v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>, dostęp: 20.09.2023, pkt 54, dalej: wyrok w sprawie Axel Kittel i Recolta.
- ²⁴ Wyroki TSUE:
- 1) w sprawie Molenheide i in., dok. cyt., pkt 46 i 47;
 - 2) z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 The Queen, na wniosek Teleos plc i in. v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2007:548, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0409>, dostęp: 20.09.2023, pkt 52 i 53;
 - 3) z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin, ECLI:EU:C:2008:105, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0271>, dostęp: 20.09.2023, pkt 19 i 20.
- ²⁵ Wyroki TSUE:
- 1) z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Alicja Sosnowska v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, ECLI:EU:C:2008:395, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0025>, dostęp: 20.09.2023;
 - 2) z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECLI:EU:C:2000:470, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0177> (wer. ang.), dostęp: 20.09.2023, pkt 62.
- ²⁶ A. Schenk, V. Thuronyi, W. Cui, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, wyd. 2, Cambridge 2015, s. 311.
- ²⁷ W oryginale: „A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow” (*Avoidance*, w: OECD, *Glossary of Tax Terms*, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, dostęp: 20.09.2023).
- ²⁸ A. Gomulowicz, J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 170.
- ²⁹ B. Salanié, *The Economics of Taxation*, Cambridge-London 2003, s. 153.
- ³⁰ G.D. Myles, *Public Economics*, Cambridge 1995, s. 371 i nast.; J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 818 i nast.
- ³¹ L. Kaplow, *Taxation*, Harvard Law School, Discussion Paper No. 542, 2/2006, s. 71.
- ³² J.E. Stiglitz, dz. cyt., s. 818.
- ³³ F. Schneider, D.H. Enste, *The Shadow Economy. An International Survey*, Cambridge 2003, s. 10.
- ³⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.
- ³⁵ A. Schenk, V. Thuronyi, W. Cui, dz. cyt., s. 311.
- ³⁶ Wyrok w sprawie Axel Kittel i Recolta, dok. cyt.
- ³⁷ Zob. wyroki TSUE:
- 1) z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:373, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0080>, dostęp: 20.09.2023;
 - 2) z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik EOOD v. Direktor na direkcija „Obzlatwane i upravljenje na izpytnienito”, Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za приходите, ECLI:EU:C:2012:774, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0285>, dostęp: 20.09.2023;
 - 3) z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek v. Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2015:719, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0277>, dostęp: 20.09.2023.
- ³⁸ <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf>, dostęp: 24.08.2023.
- ³⁹ Tamże, s. 2.
- ⁴⁰ Tamże.

Bibliografia

Literatura

- Bowler T., *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, Tax Law Review Committee, The Institute for Fiscal Studies, TLRC Discussion Paper no. 7, February 2009.
- Cerioni L., *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, 2007.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008.

- Gomułowicz A., Malecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
- Kalinowski M., *Podmiotowość podatkowoprawna*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Kaplow L., *Taxation*, Harvard Law School, Discussion Paper No. 542, 2/2006.
- Kosikowski C., *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986.
- Makowicz B., *Compliance w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Myles G.D., *Public Economics*, Cambridge 1995.
- OECD, Committee of Fiscal Affairs, *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris 1990.
- OECD, Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *Taxpayers' Rights and Obligation – Practice Note*, July 2003, https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, dostęp: 18.09.2023.
- Romanowski M., *Bartosz Makowicz, Compliance w przedsiębiorstwie – recenzja*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 8.
- Salanié B., *The Economics of Taxation*, Cambridge-London 2003.
- Schenk A., Thuronyi V., Cui W., *Value Added Tax. A Comparative Approach*, wyd. 2, Cambridge 2015.
- Schneider F., Enste D.H., *The Shadow Economy. An International Survey*, Cambridge 2003.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004.
- Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2004.
- Źródła internetowe**
- Avoidance*, w: OECD, *Glossary of Tax Terms*, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, dostęp: 20.09.2023.
- Krajowa Izba Doradców Podatkowych, *Deklaracja Praw Podatnika podpisana*, <https://kidp.pl/aktualnoscia.php/9/1643>, dostęp: 18.09.2023.
- Akty prawne**
- Szósta dyrektywa Rady 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 (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhalwane i uprawnlenie na izpylnenieto”, Warna, pri Centralno uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2012:774, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0285>, dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. państwo belgijskie i państwo belgijskie v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>, dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Alicja Sosnowska v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, ECLI:EU:C:2008:395, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0025>, dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Alexandros Kefalas i in. v. Elliniko Dimosio (państwo greckie) i Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), ECLI:EU:C:1998:222, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0367> (wer. ang.), dostęp: 19.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) i Sanders BVBA v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:1997:623, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0286> (wer. ang.), dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECLI:EU:C:2000:470, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0177> (wer. ang.), dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:373, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0080>, dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:124, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0223>, dostęp: 19.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0255>, dostęp: 19.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:122, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0419>, dostęp: 19.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin, ECLI:EU:C:2008:105, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0271>, dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek v. Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2015:719, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0277>, dostęp: 20.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 The Queen, na wniosek Teleos plc i in. v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2007:548, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0409>, dostęp: 20.09.2023.
- Inne źródła**
- Ministerstwo Finansów, *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf>, dostęp: 24.08.2023.