

Ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących unikania opodatkowania

Burden of proof in tax avoidance proceedings

dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH

Zakład Prawa Podatkowego i Celnego Szkoły Głównej Handlowej, ORCID: 0000-0002-8999-2469

dr Piotr Karwat

Zakład Prawa Podatkowego i Celnego Szkoły Głównej Handlowej, ORCID: 0000-0003-0303-8154

Streszczenie

Gromadzenie dowodów w sprawach, w których wchodzi w grę zastosowanie klauzul antyabuzywnych, ma swoją specyfikę ze względu na cel w postaci wykazania zaistnienia przesłanek pozwalających na stwierdzenie unikania opodatkowania. Punktem wyjścia do ustalenia tzw. ciężaru dowodu powinny być zasada prawdy obiektywnej i zasada oficjalności postępowania. Obowiązek dowodzenia leży po stronie organu podatkowego, który ma narzędzia pozwalające na wywiązanie się z tych obowiązków, nie tylko te wynikające z prawa krajowego, lecz także unijnego. Nie stanowią wyłomu w tej zasadzie, a wręcz potwierdzają ją, przyznane stronie postępowania możliwości proponowania czynności odpowiedniej zamiast czynności stanowiącej nadużycie czy też wskazywanie celów ekonomicznych czynności. Za wyłom w zasadzie prawdy obiektywnej należy natomiast uznać utożsamianie obowiązku dochowania należytej staranności przez płatników z obowiązkiem dokonywania ustaleń, a wręcz dokonywania ocen prawnych, czy podatnik nie dokonał czynności abuzywniej.

Słowa kluczowe: ciężar dowodu, GAAR, zasada prawdy obiektywnej, nadużycie prawa, postępowanie podatkowe.

Abstract

The collection of evidence in cases involving the application of anti-avoidance clauses has its own peculiarities in view of the objective of proving the existence of the grounds for establishing tax avoidance. The starting point for establishing the so-called burden of proof should be the principle of objective truth and the ex officio principle. The duty of proof lies with the tax authority, which has the tools to discharge these obligations, not only those arising from national law, but also those arising from EU law. The possibilities given to a party to the proceedings to propose a correct action instead of the abusive action or to indicate the economic purpose of the action do not constitute a breach of this principle, but rather confirm it. On the other hand, it is a breach of the principle of objective truth to equate the duty of due diligence on the part of the paying agents with an obligation to make findings, or even legal assessments, as to whether a taxpayer has engaged in abusive conduct.

Keywords: burden of proof, GAAR, principle of objective truth, abuse of law, tax proceedings.

1. WPROWADZENIE

Pojęcie unikania opodatkowania wiąże się z instrumentami prawnymi wprowadzonymi w regulacjach podatkowych zarówno prawa materialnego, jak i postępowania podatkowego, służących do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Mają one dwojaki charakter. Pierwsze odnoszą się wprost do unikania opodatkowania. Drugie takiego wyraźnego odniesienia nie mają, ale skutek ich stosowania sprowadza się do uniemożliwienia unikania opodatkowania czy też bezpośrednio lub pośrednio pozbawienia podatnika korzyści wynikających z jego działań, które można kwalifikować jako unikanie opodatkowania.

Do pierwszego typu należy zaliczyć regulacje, które definiują tzw. generalne zasady dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ang. *general anti-avoidance rules* – GAAR) oraz ukierunkowane zasady dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ang. *targeted anti-avoidance rules* – TAAR, *specific anti-avoidance rules*)¹. Mają one albo charakter generalny i dotyczą całego systemu podatkowego, albo znajdują zastosowanie w określonych sytuacjach odnoszących się do podatku regulowanego prawem materialnym (np. w podatku od nieruchomości)². Normy te dotyczą nie tyle zjawiska uchylania się od opodatkowania, ile jego unikania, które to zjawisko z perspektywy interesów fiskalnych państwa

i jednostek samorządu terytorialnego jest równie negatywne. Przepisy te, w zależności od ich konstrukcji, mogą ograniczać planowanie podatkowe przez to, że wprowadzają niepewność co do oceny określonych czynności przez organy podatkowe³.

Dodatkowo, oprócz wspomnianych przepisów umożliwiających organom podatkowym opodatkowanie czynności zakwalifikowanych jako unikanie opodatkowania, wprowadza się różne szczegółowe konstrukcje, działające w sposób bardziej „zautomatyzowany”, niewymagające kwalifikacji czynności jako unikania opodatkowania, a wywołujące skutki po spełnieniu o wiele ściślej określonych przesłanek. Należą do nich:

- 1) przepisy mające na celu ograniczenie transferu zysków (np. przepisy o ciennej kapitalizacji, ang. *thin capitalisation*);
- 2) przepisy wyłączające lub ograniczające odliczenie kosztów uzyskania przychodów w zakresie transakcji dokonywanych między podmiotami powiązаныmi lub z podmiotami mającymi siedzibę w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową lub będących tzw. oazami podatkowymi (niewspółpracujące jurysdykcje podatkowe, ang. *tax havens, non-cooperative jurisdictions*)⁴;
- 3) przepisy ustanawiające zasadę ceny rynkowej (ang. *arm's length principle* – ALP) w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, mające na celu zapobieżenie przerzucania zysków za pomocą cen transferowych (ang. *transfer pricing*)⁵;
- 4) zasady dotyczące kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych (ang. *controlled foreign companies* – CFC);
- 5) stosowanie, zamiast wyłączenia, metody proporcjonalnego odliczenia w niektórych transakcjach transgranicznych;
- 6) obowiązki dotyczące raportowania transakcji, które potencjalnie mogą być wykorzystywane do czynności charakteryzujących się nadużyciem prawa podatkowego (np. obowiązki notyfikacyjne w podatkowym systemie brytyjskim)⁶.

Tego rodzaju przepisy, dotyczące nadużycia prawa i mające charakter kierunkowy, znajdziemy także w traktatach o unikaniu podwójnego opodatkowania⁷. Podobne cele mają przepisy ograniczające potrącalność odsetek oraz dotyczące ustalania wartości rynkowej i szacowania dochodu (nie tylko w transakcjach z podmiotami powiązаныmi)⁸, przepisy dotyczące unikania opodatkowania przy użyciu tzw. instrumentów hybrydowych (ang. *anti-hybrid rules*) oraz sztucznego zmniejszenia bazy podatkowej (ang. *anti-base erosion rules*).

Postępowanie dowodowe w sprawach, w których wchodzi w grę zastosowanie przepisów z zakresu GAAR lub TAAR, ma swoją specyfikę ze względu na cel w postaci wykazania zaistnienia przesłanek pozwalających na stwierdzenie unikania opodatkowania. Przesłanki te, niezależnie od tego, czy mówimy o GAAR, czy o którejś z TAAR, nie należą do elementów konstrukcji konkretnego podatku i, co wynika z samej natury przepisów antyabuzyjnych, daleko im do spełniania kryteriów określoności podatku, oczekiwanych od przepisów regulujących konstrukcję podatku. Tę specyfikę najlepiej przedstawić na przykładzie ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR).

GAAR została wprowadzona do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁹ w 2016 r. w wyniku nowelizacji¹⁰, która „uzupełniła” tę ustawę o dział IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” (art. 119a i nast.). Ma ona

charakter materialnoprawny, a dla jej zastosowania należy wykazać:

- 1) osiągnięcie korzyści podatkowej,
- 2) sprzeczności korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej,
- 3) to, że korzyść była głównym (lub jednym z głównych) celów czynności, oraz
- 4) sztuczność działania polegającą na tym, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (por. art. 119c § 1 o.p.).

Przez czynność rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności. Dalsze przepisy Ordynacji podatkowej odnoszą się do kwestii braku zaistnienia sztuczności poprzez odwołanie się do wzorca podmiotu działającego rozsądnie z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych i kierującego się zgodnymi z prawem celami. Dodatkowo wymienia się przykładowe sytuacje, w których sposób działania może być uznany za sztuczny (np. nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego). Dla stwierdzenia, że dana struktura jest sztuczna, konieczne jest istnienie tzw. elementu subiektywnego, polegającego na dążeniu do uzyskania korzyści podatkowej (zamiaru/celu uzyskania korzyści podatkowej), oraz elementów obiektywnych, z których wynika, że mimo formalnego przestrzegania warunków przewidzianych przez prawo podatkowe cele tego prawa nie zostały osiągnięte. Specyfika prowadzenia postępowania dowodowego w sprawach związanych z unikaniem opodatkowania objawia się właśnie w dowodzeniu elementu subiektywnego. Z reguły polega ono na badaniu zakresu i celowości podjętych przez podatnika czynności, które po ocenie ich całokształtu wskazują na to, że zasadniczym celem tych czynności było uzyskanie korzyści podatkowej¹¹.

2. KONCEPCJA TZW. CIĘŻARU DOWODU W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Literatura szeroko odnosi się do zagadnień związanych z tzw. ciężarem dowodu w postępowaniu podatkowym¹². Poniżej w skrócie przytoczono główne tezy wysuwane w literaturze w zakresie niezbędnym dla analizy będącej przedmiotem niniejszego artykułu.

W zasadzie większość głosów potwierdza, że trudno znaleźć podstawy normatywne dla stosowania zasad znanych innym dziedzinom prawa (w szczególności art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹³) do przepisów regulujących postępowanie podatkowe. Z przepisów regulujących zasady postępowania jasno wynika, że organ administracyjny ma obowiązek z urzędu wyjaśnić wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy oraz zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Takie wnioski wypływają z analizy zasad postępowania podatkowego, a więc art. 122 o.p. (zasada prawdy obiektywnej), art. 187 o.p. (zasada oficjalności postępowania podatkowego), a także domniemania wynikającego z art. 21 § 2 i 5 o.p., które nakładają na organy podatkowe obowiązki związane z zebraniem materiału dowodowego niezależnie od tego, czy dowody te są korzystne dla sytuacji prawnopodatkowej podatnika, czy też nie¹⁴.

Powyższe powinno prowadzić do stwierdzenia, że ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych zobowiązanych do ustalenia prawdy materialnej. Takie podsumowanie byłoby jednak zbyt dużym uproszczeniem, gdyż analiza innych przepisów, w tym prawa materialnego, skutkowałą zarysowaniem się dwu koncepcji co do rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym.

Zgodnie z poglądem Antoniego Hanusza normy prawa podatkowego mogą obarczać ciężarem dowodu strony postępowania podatkowego. Jego zdaniem „ciężar dowodu jest nakładany na strony postępowania, podobnie jak na organy podatkowe, w sposób wyraźny bądź dorozumiany (pośredni)”¹⁵. Z pośrednim obciążeniem ciężarem dowodu autor ten wiąże sytuację, w której ciężar dowodzenia nie wynika wyraźnie z normy, ale pośrednio, w sposób dorozumiany, wynika z przepisów składających się na konstrukcję podatkowoprawnego stanu faktycznego bądź „z ogólnie sformułowanych wypowiedzi normatywnych odnoszących się do kwestii powstawania lub wygasania zobowiązań podatkowych”¹⁶. Jako przykład A. Hanusz podaje normatywną konstrukcję kosztów podatkowych, która nakłada na podatnika powinność wskazania wszelkich środków dowodowych. Autor ten dokonuje także rozróżnienia ciężaru dowodu i obowiązku przeprowadzenia postępowania dowodowego, stoi bowiem na stanowisku, że mogą one istnieć niezależnie od siebie. Z kolei jako przykłady norm, w których ciężar dowodu jest nałożony na stronę (podatnika) w sposób bezpośredni, wymienia przepisy prawa materialnego dotyczące:

- 1) ulg, gdzie warunkiem skorzystania z ulgi jest przedstawienie przez podatnika dowodu o zaistnieniu określonej przez przepisy prawa okoliczności;
- 2) obowiązku prowadzenia dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych, która umożliwia podatnikowi przedstawienie okoliczności faktycznych wykazujących rynkowość transakcji, ale ten obowiązek podatnika nie zwalnia organu podatkowego „od obowiązku przeprowadzenia i udowodnienia, że ustalone lub narzucone warunki transakcji różniły się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty”¹⁷.

Powyższa koncepcja A. Hanusza nie spotkała się z powszechną akceptacją doktryny. Zauważono, że obciążanie strony postępowania bezwzględny ciężarem dowodzenia jest w oczywisty sposób sprzeczne z regulacją prawną zawartą w Ordynacji podatkowej, ponieważ prowadzi do naruszenia kruchej równowagi istniejącej między stronami władczego stosunku podatkowoprawnego¹⁸. Dostrzeżono także, że jeśli mowa o ciężarze dowodu, to wyraźnie został on bezpośrednio nałożony na organy podatkowe¹⁹ i w wyjątkowych sytuacjach podatnik jest obowiązany z nimi współdziałać²⁰. To, że przepisy prawa materialnego wymagają niekiedy (np. przy ulgach) od podatnika posiadania określonych dokumentów, oznacza, że taka okoliczność jest elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego, ale trudno to uznać za bezpośrednie nałożenie przez ustawę na stronę ciężaru dowodu²¹. Ponadto wspomniano o instrumentach procesowych, które mogą „motywować” podatnika do współpracy w wymiarze podatku, i prawnych granicach ich stosowania²². Wśród postulatów *de lege ferenda* znalazły się m.in. związane z ujęciem obowiązku wsparcia podatnika dla organu podatko-

wego w ustalaniu treści zaistniałego stanu faktycznego w jednym miejscu Ordynacji podatkowej, a nie – jak to jest obecnie – także w innych przepisach prawa podatkowego, co może powodować „przekraczanie przez organy podatkowe granic prawnie dopuszczalnego współdziałania stron stosunku podatkowoprawnego, wymuszanie niemającej podstaw prawnych współpracy dłużnika podatkowego w procesie wymiaru podatku oraz nadużywanie prawa przez administrację podatkową”²³.

W końcu trzeba zauważyć, że dwudzięć w podejściu do problemu rozumienia ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁴.

3. CIĘŻAR DOWODU W ORZECZNICTWIE TSUE

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) odniósł się zarówno do obowiązku dowodzenia poszczególnych przesłanek składających się na nadużycie prawa (unikanie opodatkowania), jak i do rozkładu ciężaru dowodu w tych sprawach. Jeśli chodzi o sposób wykazania poszczególnych elementów związanych z unikaniem opodatkowania, specjalne miejsce zajmują wnioski TSUE dotyczące obowiązku wykazania tzw. subiektywnej przesłanki unikania opodatkowania, a więc wykazania, że głównym celem działania podatnika było uzyskanie korzyści podatkowej. W tym zakresie w sprawie Halifax TSUE zauważył, że zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych, z ogółu obiektywnych czynników powinno zatem wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej²⁵. TSUE dodał także, że do sądu krajowego należy zbadać, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczności prawa wspólnotowego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia²⁶.

Podobną obiektywizację przesłanki subiektywnej zamiaru/celu TSUE konsekwentnie podtrzymywał w kolejnych wyrokach. W sprawie Cadbury Schweppes wskazał, że:

„67 Jak podnosiły to na rozprawie rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja, stwierdzenie to musi być oparte na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia KSZ [kontrolowanej spółki zagranicznej – A.W., P.K.], w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia.

68 Jeżeli badanie tych elementów prowadzi do stwierdzenia, że KSZ odpowiada fikcyjnemu zakładowi, niewykonywającemu faktycznie żadnej działalności gospodarczej na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego, założenie tej KSZ należy uważać za posiadające cechy czysto sztucznej struktury. Miałyby to miejsce w szczególności w przypadku spółki zależnej o charakterze «spółki adresowej» lub «firmy-krzak» (zob. wyrok z dnia 2 maja 2006 r. w sprawie C341/04 Eurofood, Zb. Orz. str. I3813, pkt 34 i 35)”²⁷.

Podobnie w sprawie Cussens TSUE zauważył, że:

„60 [...] sąd odsyłający może w szczególności uwzględnić czysto sztuczny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub osobistej między danymi podmiotami (zob. podobnie wyrok Halifax, pkt 75, 81).

Takie elementy mogą wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel, któremu czynności te służą, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C425/06, EU:C:2008:108, pkt 62).

61 W niniejszym wypadku sporne w postępowaniu głównym umowy najmu według informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym nie miały rzeczywistego charakteru gospodarczego i zostały zawarte między skarżącymi w postępowaniu głównym a powiązaną z nimi spółką w celu obniżenia opodatkowania VAT transakcji sprzedaży nieruchomości spornych w postępowaniu głównym, jakie zamierzali oni zrealizować później. W odniesieniu do okoliczności, zgodnie z którą owe umowy najmu miały na celu, jak podnosili w postępowaniu głównym przed Trybunałem, realizację tych transakcji sprzedaży w sposób najbardziej efektywny z podatkowego punktu widzenia, celu tego nie można uznać za stanowiący cel inny niż uzyskanie korzyści podatkowej, bowiem pożądaný skutek miał właśnie nastąpić poprzez obniżenie obciążenia podatkowego.

62 W świetle powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia, na podstawie pkt 75 wyroku Halifax, czy głównym celem transakcji spornych w postępowaniu głównym jest czy nie jest uzyskanie korzyści podatkowej, należy uwzględnić samodzielnie cel umów najmu poprzedzających sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości²⁸.

W przedmiocie rozkładu ciężaru dowodu, także w postępowaniach związanych z nadużyciem prawa, TSUE również się niejednokrotnie wypowiadał. Sprawy te zasadniczo dotyczyły możliwości skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych przez przepisy unijne. TSUE zauważył, że konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie swobód przepływu gwarantowanych traktatem²⁹. Wskazał też, że nie można *a priori* wykluczyć możliwości, że podatnik będzie w stanie dostarczyć właściwe dowody umożliwiające organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym następuje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dokładny sposób, że spełnia on przesłanki skorzystania z danej ulgi podatkowej³⁰. Stąd w tym kontekście co do zasady organy podatkowe mają prawo żądać od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne, i zakwestionować zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone³¹. Powyższe dotyczy w szczególności sytuacji, gdy nie ma umownego zobowiązania dostarczenia przez państwo trzecie informacji i niemożliwe okazuje się uzyskanie niezbędnych informacji od tego państwa.

W odniesieniu do spraw związanych z nadużyciem prawa powyższe wnioski TSUE nie były już tak jednoznaczne. W tzw. sprawach duńskich³² stanął na stanowisku, że „w przypadku, gdy organ podatkowy państwa członkowskiego źródła – ze względu na istnienie praktyki stanowiącej nadużycie – odmówi spółce, która wypłaciła dywidendy na rzecz spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, zwolnienia przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435³³, do niego należy wykazanie istnienia elementów konstytutywnych takiej praktyki stanowiącej nadużycie z uwzględnieniem wszystkich

istotnych elementów, w szczególności okoliczności, że spółka, której wypłacono dywidendy, nie jest ich właścicielem”³⁴.

TSUE uznał, że ze względu na złożoność pewnych konstrukcji finansowych i na możliwość, że spółki pośredniczące zaangażowane w te konstrukcje mają siedziby poza Unią Europejską, krajowy organ podatkowy może nie dysponować informacjami pozwalającymi mu zidentyfikować tych właścicieli. Stąd też zauważył, że nie można wymagać od organu, żeby dostarczył on dowody niemożliwe dla niego do uzyskania. W celu odmowy uznania danej spółki za właściciela dywidend lub wykazania istnienia nadużycia prawa organ krajowy nie jest zobowiązany do zidentyfikowania podmiotu lub podmiotów, których uważa za właścicieli tych dywidend³⁵. W sprawach tych TSUE określił zatem zakres obowiązków dowodowych, wskazując przykładowo, że do organu nie należy identyfikacja właściciela dywidend, lecz wykazanie, że rzekomy właściciel dywidend jest jedynie spółką pośredniczącą, z której pomocą dokonano nadużycia prawa.

Aby wyjaśnić, w jaki sposób organy podatkowe mają wykazywać istnienie elementów konstytuujących nadużycie prawa, TSUE odsyła do przepisów dotyczących wymiany informacji między organami podatkowymi. Przykładowo w sprawie Cadbury Schweppes zauważył, że: „W świetle elementów wykazanych przez spółkę będącą rezydentem, właściwe władze krajowe w celu uzyskania niezbędnych informacji dotyczących rzeczywistej sytuacji KSZ mają możliwość odwołania się do mechanizmów współpracy i wymiany informacji pomiędzy krajowymi administracjami podatkowymi utworzonych przez instrumenty prawne, takie jak te wymienione przez Irlandię w uwagach na piśmie, tj. dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) i, w niniejszej sprawie, umowę z dnia 2 czerwca 1976 r. pomiędzy Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej a Irlandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania unikaniu opodatkowania w zakresie opodatkowania dochodów i zysków z kapitału”³⁶.

4. SPECYFIKA POLSKICH KLAUZUL ANTYABUZYWNYCH – PRAWA I OBOWIĄZKI PODATNIKA W ZAKRESIE DOWODZENIA

Zasadniczo ciężar dowodu wykazania unikania opodatkowania spoczywa na organie podatkowym. Organ powinien wykazać, że strona osiągnęła korzyść podatkową, która jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej (lub jej przepisu), a jednocześnie głównym (lub jednym z głównych) celem dokonania czynności było osiągnięcie tej korzyści. W końcu organ powinien wykazać, że sposób działania był sztuczny.

TSUE jednoznacznie podkreśla, że ciężar dowodu i obowiązek dowodzenia leży po stronie organu podatkowego, który ma narzędzia pozwalające na wywiązanie się z tych obowiązków, nie tylko te wynikające z prawa krajowego, lecz także wynikające z prawa unijnego (dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich [77/799/EWG]³⁷). Zauważył jednak trudności w wykazaniu nadużycia prawa, dlatego wskazał sposób dowodzenia tzw. przesłanki subiektywnej nadużycia prawa.

Warto przy tej okazji wspomnieć o postanowieniach przepisów krajowych o GAAR, wprowadzających swoiste reguły dowodowe w tym zakresie, potencjalnie upraszczające postępowanie dowodowe. Zgodnie z art. 119a § 4 o.p., jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, wówczas skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności. Dodatkowo przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę (art. 119d o.p.).

Na pierwszy rzut oka każdą z powyższych reguł dowodowych dałoby się wywieść z podstawowych reguł postępowania, w tym zasady prawdy obiektywnej oraz czynnego udziału stron w postępowaniu. W myśl tych zasad nie byłoby podstaw, aby pominąć jakiegokolwiek wnioski dowodowe strony. Oczywiście wnioski takie nie kreowałyby dla organu podatkowego obowiązku przyjęcia twierdzeń strony za prawdziwe, podobnie jak organ podatkowy nie ma obowiązku uznać, że wskazana przez stronę czynność rzeczywiście jest odpowiednia (art. 119a § 4 o.p.) czy też że wskazane przez stronę cele ekonomiczne czynności były rzeczywiste (art. 119d o.p.).

Fakt, że strona postępowania ma zagwarantowaną, na podstawie zasad ogólnych, skuteczną inicjatywę dowodową, bynajmniej nie prowadzi do wniosku, że przywołane przepisy art. 119a § 4 i art. 119d o.p. są zbędne. Zarówno bowiem zagadnienie czynności odpowiedniej, jak i zagadnienie celów ekonomicznych czynności nie należą do sfery czysto faktycznej, możliwej do ustalenia wyłącznie za pomocą dowodów, i w konsekwencji wywodzenie uprawnień strony w tym zakresie z prawa do inicjatywy dowodowej mogłoby być kwestionowane w braku regulacji szczególnej. Zwłaszcza „czynność odpowiednia” już z samej swej natury nie należy do sfery faktów, lecz sprowadza się do zbudowania modelu stanu faktycznego, który w rzeczywistości się nie ziścił, choć powinien być się ziścić, gdyby podatnik nie działał w sposób sztuczny. Z kolei cele ekonomiczne czynności, jakkolwiek formalnie stanowią fakty (element stanu faktycznego), to ich ustalenie bez czynnej współpracy samego podatnika może się opierać na domniemaniach.

Wskazany wyżej przypadek „zaproszenia” podatnika do aktywnej współpracy w zakresie ustaleń faktycznych stanowi pozytywny przykład realizacji zasady prawdy obiektywnej z wykorzystaniem pomocy samego podatnika, bez jednoczesnej próby przerzucenia na niego odpowiedzialności za jej realizację, która *de lege lata* w całości spoczywa na organie podatkowym. Równocześnie da się jednak podać przykład przeciwny, skutkujący *de facto* przerzuceniem obowiązku ustalania prawdy obiektywnej na stronę postępowania (płatnika).

Chodzi o przepisy wprowadzające należytą staranność płatnika w zakresie poboru podatku u źródła (art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁸). Należy wyraźnie zaznaczyć, że samo oczekiwanie od płatnika wykonywania jego obowiązków z należytą starannością nie budzi zastrzeżeń. Dochowanie należytą starannością wydaje się oczywistą powinnością każdego (nie tylko płatnika), na kogo prawo nakłada jakiegokolwiek obowiązki, i nie potrzeba ku temu nawet szczególnych regulacji. Podstawowym mankamentem wprowadzonej reguły należytą

staranności jest natomiast to, że nie wiadomo, jaki konkretnie jest zakres obowiązków płatnika, wobec których miałby on taką staranność dochować. Poza dość oczywistym obowiązkiem pobrania podatku u źródła według należytej stawki, z uwzględnieniem postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub przepisów o zwolnieniu od podatku, zachodzi przede wszystkim wątpliwość, czy obowiązkiem płatnika nie jest ustalenie, czy podatnik, przedstawiając odpowiedni certyfikat rezydencji i inne wymagane dokumenty uprawniające do obniżenia stawki podatku u źródła lub skorzystania ze zwolnienia, nie dokonuje nadużycia (art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Takie pojmowanie obowiązków płatnika, w stosunku do których miałby on dochować należytej staranności, może w praktyce skutkować przerzuceniem na niego ciężaru dowodu, że podatnik otrzymujący dywidendę nie działa w sposób abuzywny (por. także: definicja rzeczywistego właściciela z art. 4a pkt 29 ww. ustawy).

Jest to tym bardziej prawdopodobne, że w orzecznictwie już pojawiły się takie głosy³⁹. NSA wskazał, że: „Ciężar dowodu jest zatem rozłożony pomiędzy płatnika i organ podatkowy w ten sposób, że płatnik działając z należytą starannością ma dokonać weryfikacji czy odbiorca dywidendy jest rzeczywistym jej beneficjentem. Natomiast w sytuacji, gdy organ podatkowy kwestionuje wynik tej weryfikacji, ze względu na istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, musi wykazać istnienie elementów konstytutywnych takiej praktyki stanowiącej nadużycie z uwzględnieniem wszystkich istotnych elementów, w szczególności okoliczności, że spółka, której wypłacono dywidendy, nie jest ich rzeczywistym właścicielem (por. pkt 117 wyroku w sprawach duńskich)”⁴⁰.

5. PODSUMOWANIE

Nie powinno ulegać wątpliwości, że realizacja zasady prawdy obiektywnej, u której podstaw leży obowiązek wyjaśnienia przez organ podatkowy wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy oraz zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego, powinna być szczególnie bezwzględnie przestrzegana w każdym przypadku stosowania przepisów prawa materialnego skutkujących zwiększeniem ciężaru podatkowego w porównaniu z „podstawową” konstrukcją podatku. Do takich przepisów należy oczywiście GAAR oraz wszystkie TAAR. Nie budzą zastrzeżeń niestanowiące wyłomu w tej zasadzie „opcje” pozwalające stronie postępowania na proponowanie czynności odpowiedniej w stosunku do czynności stanowiącej nadużycie czy też wskazywanie celów ekonomicznych czynności jako kontrargumentów przeciwko jej abuzywnemu charakterowi. Za niedopuszczalny wyłom w zasadzie prawdy obiektywnej należy natomiast uznać przypisywanie uczestnikom stosunku podatkowoprawnego (płatnikom) obowiązku dokonywania ustaleń, a wręcz dokonywania ocen prawnych, czy inni jego uczestnicy nie uzyskują korzyści podatkowej w wyniku czynności abuzywnej.

Przypisy

- 1 T. Bowler, *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, „TLRC Discussion Paper” 2009, nr 7, s. 10.
- 2 J. Shaw, J. Slemrod, J. Whiting, w: *Dimension of Tax Design. The Mirrlees Review*, red. A. Stuart i in., Oxford 2010, s. 1155; OECD,

- Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, Paris 2011, s. 71-72.
- ³ V.R. Ruiz Almendral, *Tax Avoidance and the European Court of Justice. What is Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, „Interfax” 2005, t. 33, nr 12, s. 560.
- ⁴ Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania (2012/771/UE), Dz. Urz. UE L 338 z 12.12.2012, s. 37.
- ⁵ Szerzej: E. King, *Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, New York 2009; R. Feinschreiber, *Transfer Pricing Methods. An Application Guide*, New Jersey 2004.
- ⁶ Szerzej: OECD, *Tackling Aggressive Tax. Planning through Improved Transparency and Disclosure. Report on Disclosure Initiatives*, Paris 2011.
- ⁷ Szerzej: H. Litwińczuk, *Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i środki zapobiegania temu zjawisku*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe. Realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012, s. 461-469.
- ⁸ A. Werner, J. Wierzbicki, *Wartość rynkowa jako element konstrukcji podatku a międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania*, w: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 185-194.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ¹⁰ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846.
- ¹¹ Tak m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 21 grudnia 2022 r., III SA/Wa 284/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B5EE361ADF>, dostęp: 13.12.2023.
- ¹² Por. np.: B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56 i nast.; A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49-54; tenże, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004; W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25 i nast.; A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika)*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 45 i nast.; A. Nita, *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 273-287; G. Adaszkiwicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997; D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010, s. 150 i nast.; A. Mariański, *Ciężar dowodu w podatkach dochodowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 2, s. 39-49.
- ¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- ¹⁴ B. Brzeziński, M. Masternak, dz. cyt., s. 56 i nast.; A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12, s. 36.
- ¹⁵ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49.
- ¹⁶ Tamże, s. 51.
- ¹⁷ Tamże, s. 50.
- ¹⁸ W. Nykiel, dz. cyt., s. 25 i nast.
- ¹⁹ A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu...*, dz. cyt., s. 45.
- ²⁰ A. Nita, *Zakres i ciężar dowodu...*, dz. cyt., s. 287.
- ²¹ A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika...*, dz. cyt., s. 33.
- ²² Tamże, s. 38-44.
- ²³ A. Nita, *Zakres i ciężar dowodu...*, dz. cyt., s. 287.
- ²⁴ Por. podsumowanie orzecznictwa: P. Borszowski, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym. Komentarze praktyczne*, wydanie elektroniczne, 28.11.2023.
- ²⁵ 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: 13.12.2023, pkt 75.
- ²⁶ Tamże, pkt 76.
- ²⁷ Wyrok TSUE z dnia 12 września 2006 r. Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>, dostęp: 13.12.2023, pkt 67-68, dalej: wyrok w sprawie Cadbury Schweppes.
- ²⁸ Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie C-251/16 Edward Cussens, John Jennings, Vincent Kingston v. T.G. Brosnan, ECLI:EU:C:2017:881, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0251>, dostęp: 13.12.2023, pkt 60-62.
- ²⁹ Wyroki TSUE:
- 1) z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 Skatteverket v. A., ECLI:EU:C:2007:804, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0101>, dostęp: 13.12.2023, pkt 55, dalej: wyrok w sprawie A.;
 - 2) z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-318/10 Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) v. État belge, ECLI:EU:C:2012:415, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0318>, dostęp: 13.12.2023, pkt 36.
- ³⁰ Wyroki TSUE:
- 1) z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France i Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v. Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances i Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation, ECLI:EU:C:1999:368, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61997CJ0254> (wer. ang.), dostęp: 13.12.2023, pkt 20;
 - 2) z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier SA v. Direction des vérifications nationales et internationales, ECLI:EU:C:2005:161, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0039>, dostęp: 13.12.2023, pkt 25;
 - 3) z dnia 11 października 2007 r. Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v. Directeur général des impôts oraz Ministère public, ECLI:EU:C:2007:594, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0451>, dostęp: 13.12.2023, pkt 96, dalej: wyrok w sprawie ELISA;
 - 4) w sprawie A., dok. cyt., pkt 59.
- ³¹ Wyroki TSUE:
- 1) w sprawie ELISA, dok. cyt., pkt 95;
 - 2) z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-544/11 Helga Petersen i Peter Petersen v. Finanzamt Ludwigshafen, ECLI:EU:C:2013:124, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0544>, dostęp: 13.12.2023, pkt 51.
- ³² Wyroki TSUE:
- 1) z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I, Z Danmark ApS v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0115>, dostęp: 13.12.2023;
 - 2) z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 Skatteministeriet v. T Danmark i Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0116>, dostęp: 13.12.2023, dalej: wyrok w sprawie T Danmark i Y Denmark Aps.
- ³³ Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (90/435/EWG), Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 6, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 147 – przyp. red.
- ³⁴ Wyrok w sprawie T Danmark i Y Denmark Aps, dok. cyt., pkt 117.
- ³⁵ Tamże, pkt 118 i 120.
- ³⁶ Wyrok w sprawie Cadbury Schweppes, dok. cyt., pkt 71.
- ³⁷ Dz. Urz. WE L 336 z 27.12.1977, s. 15, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 63.
- ³⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 31 stycznia 2023 r., II FSK 1588/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBEB226A91>, dostęp: 13.12.2023.
- ⁴⁰ Tamże.

Bibliografia

Literatura

Adaszkiwicz G., *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997.

- Borszowski P., *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym. Komentarze praktyczne*, wydanie elektroniczne, 28.11.2023.
- Bowler T., *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, „TLRC Discussion Paper” 2009, nr 7.
- Brzeziński B., Masternak M., *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5.
- Feinschreiber R., *Transfer Pricing Methods. An Application Guide*, New Jersey 2004.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9.
- King E., *Transfer Pricing and Corporate Taxation. Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, New York 2009.
- Litwińczuk H., *Nadużycie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i środki zapobiegania temu zjawisku*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe. Realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyniewicki, Białystok 2012.
- Mariański A., *Ciężar dowodu w podatkach dochodowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 2.
- Mariański A., *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika)*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2.
- Nita A., *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12.
- Nita A., *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- OECD, *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, Paris 2011.
- OECD, *Tackling Aggressive Tax. Planning through Improved. Transparency and Disclosure. Report on Disclosure Initiatives*, Paris 2011.
- Ruiz Almendral V.R., *Tax Avoidance and the European Court of Justice. What is Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, „Intertax” 2005, t. 33, nr 12.
- Shaw J., Slemrod J., Whiting J., w: *Dimension of Tax Design. The Mirrlees Review*, red. A. Stuart i in., Oxford 2010.
- Strzelec D., *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010.
- Werner A., Wierzbicki J., *Wartość rynkowa jako element konstrukcji podatku a międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania, w: Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Akty prawne**
- Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (77/799/EWG), Dz. Urz. WE L 336 z 27.12.1977, s. 15, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 63.
- Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (90/435/EWG), Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 6, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 147.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.
- Orzecznictwo**
- Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., II FSK 1588/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBEB226A91>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C318/10 Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) v. État belge, ECLI:EU:C:2012:415, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0318>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France i Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v. Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances i Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation, ECLI:EU:C:1999:368, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61997CJ0254> (wer. ang.), dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier SA v. Direction des vérifications nationales et internationales, ECLI:EU:C:2005:161, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0039>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 11 października 2007 r. Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v. Directeur général des impôts oraz Ministère public, ECLI:EU:C:2007:594, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0451>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 12 września 2006 r. Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0196>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C101/05 Skatteverket v. A., ECLI:EU:C:2007:804, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0101>, dostęp: 13.12.2023.
- 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: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie C-251/16 Edward Cussens, John Jennings, Vincent Kingston v. T.G. Brosnan, ECLI:EU:C:2017:881, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0251>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I, Z Denmark ApS v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0115>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 Skatteministeriet v. T Danmark i Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0116>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-544/11 Helga Petersen i Peter Petersen v. Finanzamt Ludwigshafen, ECLI:EU:C:2013:124, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0544>, dostęp: 13.12.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 grudnia 2022 r., III SA/Wa 284/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B5EE361ADF>, dostęp: 13.12.2023.
- Inne źródła**
- Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania (2012/771/UE), Dz. Urz. UE L 338 z 12.12.2012, s. 37.