

V. SPRAWOZDANIA I INFORMACJE

Sprawozdanie z Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej „Należyta staranność w VAT”, Poznań, 25 listopada 2022 r.

Organizatorami Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej „Należyta staranność w VAT”, która odbyła się 25 listopada 2022 r. w Poznaniu, byli Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Oddział Wielkopolski w Poznaniu. Partnerem konferencji został Wielkopolski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, a swoim patronatem objął ją Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu.

Celem konferencji było wszechstronne przeanalizowanie zagadnienia należytej staranności w VAT, które jest przedmiotem żywych sporów podatkowych, a także stanowi przedmiot zainteresowania doktryny prawa podatkowego. Uwzględnienie różnorodnych perspektyw wymagało zaproszenia do dyskusji przedstawicieli środowiska naukowego, sędziów sądów administracyjnych orzekających w sprawach podatkowych, pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, księgowych oraz profesjonalnych pełnomocników procesowych, ze szczególnym uwzględnieniem doradców podatkowych. Ze względu na bogactwo problemów mieszczących się w ramach proponowanej tematyki konferencji obrady zostały podzielone na następujące trzy panele dyskusyjne:

- Należyta staranność w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- Standardy należytej staranności w transakcjach krajowych i międzynarodowych;
- Rola administracji skarbowej i służb księgowych w kształtowaniu standardów należytej staranności.

Dyskusje panelowe zostały poprzedzone dwoma wykładami. Pierwszy na temat: „Bezpośrednie stosowanie Konstytucji a bezpieczeństwo prawne podatnika” – wygłosił prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu). Drugi wykład „Należyta staranność – źródło oraz znaczenie pojęcia dla systemu VAT” przedstawił dr. Paweł Grzybowski.

Zgodnie ze wskazanym powyżej układem pierwszy panel dyskusyjny poświęcony był problematyce należytej staranności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Panel został zainicjowany referatem wygłoszonym przez prof. UMK dr. hab. Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego (Uniwersytet Mikołaja Kopernika

w Toruniu). Prelegent zwrócił przede wszystkim uwagę, że nie ma normatywnej podstawy do ukształtowania pojęcia należytej staranności (dobrej wiary) w podatku od towarów i usług. Przepisów normujących tę problematykę nie było ani w okresie obowiązywania szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (szósta dyrektywa), ani pod rządami obecnie obowiązujących aktów prawnych: dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywa 2006/112/WE) oraz Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Prof. dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki podkreślił, że koncepcja należytej staranności (dobrej wiary) została ukształtowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) i obejmuje prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz zastosowanie stawki 0% w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i eksportu. Weryfikacja działania podatnika w dobrej wierze następuje poprzez zastosowanie testu, który składa się z trzech pytań: czy jestem oszustem? Czy wiem, że mój kontrahent jest oszustem? Czy powinienem wiedzieć, że mój kontrahent jest oszustem? Pozytywna odpowiedź na dwa pierwsze pytania w oczywisty sposób wyklucza możliwość powoływania się przez podatnika na prawo do odliczenia podatku lub zastosowania stawki 0%. Kontrowersje budzi natomiast wiedza, jaką powinien wykazać się podatnik, by ustalić, że jego kontrahent jest oszustem.

Na marginesie zauważono, że dobra wiara i należyta staranność nie są pojęciami tożsamymi. Należyta staranność to zespół działań podejmowanych przez podatnika w celu wykazania, że podatnik działał w dobrej wierze. W rezultacie podatnik może działać w dobrej wierze, lecz nie zachowując należytej staranności, ryzykuje utratą prawa do obniżenia podatku należnego lub zastosowania stawki 0%.

W dalszej części wystąpienia prof. dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki podjął próbę sprecyzowania pojęcia należytej staranności poprzez odniesienie się do orzecznictwa TSUE.

Początków koncepcji należytej staranności należy dopatrywać się w wyroku TSUE z 12 stycznia 2006 r., C-354/03 (*Optigen i in.*), w którym stwierdzono, że transakcje, które same nie są oszustwem w zakresie VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od ewentualnego oszukańczego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć – innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec przed skutkiem tego, że w łańcuchu dostaw, którego częścią stanowią owe transakcje – o czym podatnik 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.

Z kolei w wyroku z 27 września 2007 r., C-409/04 (*Teleos i in.*) TSUE wskazała, że art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące *prima facie* przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, pod warunkiem że dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, które pozostawały w jego mocy w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

Zakres wymagań stawianych podatnikowi został doprecyzowany w wyroku TSUE z 21 czerwca 2012 r., C-80/11 i C-142/11 (*Mahagében i Dávid*). W orzeczeniu tym TSUE stwierdził, że nie neguje dopuszczalności wymagania przez organ podatkowy, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, których można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym. Art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku VAT kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, że wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu. Dalej w tym samym wyroku Trybunał wywiódł jednak, że organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty.

Prezentowany przez TSUE pogląd podtrzymany został w kolejnych wyrokach. W wyroku z 22 października 2015 r., C-277/14 (*PPUH Stehcemp*) TSUE stwierdził, że przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, 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, że rzeczona dostawa wiązała

się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Kwestia istnienia podstawy prawnej stosowania koncepcji należytej staranności była natomiast przedmiotem analizy TSUE w wyroku z 18 grudnia 2014 r., C-131/13, C-163/13 i C-164/13 (*Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti*), w którym stwierdzono, że szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi, w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej, skorzystania z praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, nawet w przypadku braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym w ramach łańcucha dostaw.

W dyskusji panelowej wzięli udział: dr Paweł Grzybowski, Łukasz Pastuszka (Naczelnik Wydziału Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu), doradca podatkowy Katarzyna Schmidt oraz doradca podatkowy Przemysław Powierza.

Na podstawie przedstawionego referatu oraz stanowisk prezentowanych w trakcie dyskusji panelowej można sformułować następujące wnioski:

1. brak transakcji wyklucza badanie dobrej wiary;
2. to organ jest zobowiązany ustalić okoliczność, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym w ramach łańcucha dostaw;
3. brak przepisów krajowych nakładających na podatnika obowiązek weryfikowania prawidłowości transakcji nie stanowi przeszkody dla stosowania koncepcji należytej staranności;
4. ani prawo unijne, ani orzecznictwo TSUE nie precyzują standardów należytej staranności, które należy odnieść do okoliczności faktycznych konkretnej sprawy.

Drugi panel dyskusyjny poświęcony był standardom należytej staranności w transakcjach krajowych i międzynarodowych. Referat został przedstawiony przez dr. Romana Wiatrowskiego, sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA). Referent przedstawił ewolucję poglądów NSA w zakresie badania dobrej wiary i jej wpływu na prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zwrócił uwagę, że pierwotnie NSA negował potrzebę badania dobrej wiary. Takie stanowisko prezentował w wyrokach z: 24 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 842/10, 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 956/11 i z 1 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 903/10. Początkowo przedstawiony był jednolity pogląd, zgodnie z którym dysponowanie przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie formalny warunek skorzystania z uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego, ale ponadto konieczne jest istnienie rzeczywistej czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Brak faktycznej czynności u wystawcy faktury skutkuje tym, że z jej tytułu nie może powstać obowiązek podatkowy, a tym samym brak jest prawa do odliczenia podatku z takiej faktury (np. wyroki NSA z: 16 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1108/09, 19 lipca 2011, sygn. akt I FSK 1122/10 i z 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 529/07).

Prelegent podkreślił, że na zmianę stanowiska przez NSA wpływ miał wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r., C-80/11 i C-142/11 (*Mahagében i Dávid*). Znalazło to

odzwierciedlenie w wyrokach NSA z: 26 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 1201/11, 28 lutego 2013 r., sygn. akt I FSK 2108/11 i z 14 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 429/12. W orzeczeniach tych podkreślono, że organ podatkowy zobowiązany jest wykazać 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.

Z perspektywy stosowania koncepcji należytej staranności istotne znaczenie miał wyrok NSA z 13 października 2015, sygn. akt I FSK 940/14, w którym stwierdzono, że w przypadku obiektywnego stwierdzenia, że pomiędzy faktycznymi a zafakturowanymi dostawami towarów istnieją rozbieżności, faktury te w zakresie, w jakim stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności, nie dają nabywcy podstawy do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 1 w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT i nie ma co do zasady przesłanek, aby w zakwestionowanym zakresie co do ich rzetelności korzystały z tzw. domniemania „dobrej wiary”, gdyż staranny nabywca nie powinien przyjmować faktur, które dokumentują czynności nieodzwierciedlające rzeczywistości.

NSA podjął także próbę sprecyzowania przesłanek braku zachowania należytej staranności w orzecznictwie NSA. Z orzecznictwa NSA można wywieść następujące okoliczności:

- fakt przekazywania pieniędzy nie wystawcy faktury, ale przewoźnikom, którzy przywozili towar i mieli już przygotowane dokumenty KP na umówioną wcześniej kwotę (np. wyrok NSA z 21 października 2021 r., sygn. akt I FSK 691/18);
- fakt przekazywania należności niezidentyfikowanym osobom, które nie wykazały umocowania do działania w imieniu kontrahenta, przy jednoczesnej niemożności zwrotu tym osobom kopii faktur i odsyłanie ich drogą pocztową (np. wyrok NSA z 14 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1293/15);
- brak dbałości o jakąkolwiek (poza fakturami) dokumentację potwierdzającą poszczególne dostawy przy dokonywaniu regularnych transakcji o stosunkowo wysokich wartościach (np. wyrok NSA z 3 września 2019 r., sygn. akt I FSK 1186/17);
- szybkość i pewność obrotu towarem, szybkość i pewność zapłaty za towar (przepływ gotówki w odstępach kilku dni od sprzedaży, a nawet przed nabyciem), brak wskazania sposobu nawiązania kontaktów, brak umiejętności opisanego przebiegu transakcji, brak dokumentacji związanej z transakcjami i reklamacjami, niższa od ceny producenta cena towaru w stanie faktycznym, w którym wszystkie te elementy wystąpiły łącznie i nie były typowe dla obrotu gospodarczego (np. wyrok NSA z 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 631/15);
- brak umów, nieznanostwo kontrahentów, działanie przez niekontrolowanego pełnomocnika, brak znajomości towaru, źródła jego pochodzenia i możliwości wykorzystania czy też okoliczność, że towar należał do tzw. grupy podwyższonego ryzyka (np. wyrok NSA z 1 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 266/16).

W referacie podkreślono, że organy podatkowe powinny uwzględniać profesjonalny charakter działalności przedsiębiorcy (wynikający z zawodowego sposobu prowadzenia aktywności), a także zakładać po stronie przedsiębiorcy znajomość obowiązujących regulacji, świadomość skutków podejmowanych czynności,

odpowiedni nadzór nad osobami i procesami zarządczymi w przedsiębiorstwie i odpowiedzialność za ich funkcjonowanie (np. wyrok NSA z 10 października 2018 r., sygn. akt I FSK 842/18). Organy podatkowe powinny uwzględnić zasadę proporcjonalności, mając na względzie fakt, że zwykłym uczestnikom obrotu gospodarczego nie są dostępne środki dochodzeniowe, rozbudowany aparat śledczy czy narzędzia weryfikacji określonych zdarzeń, którymi dysponują one same czy organy ścigania (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [WSA] w Warszawie z 6 maja 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1965/20).

Dla oceny zachowania należytej staranności nie bez znaczenia jest także specyfika branży, w której działa podatnik. Jakkolwiek w wyroku z 26 listopada 2019 r., sygn. akt I FSK 1432/17 NSA wskazał, że specyfika branży budowlanej, do której odwołał się skarżący, nie jest argumentem, który usprawiedliwia wszelkie działania i zaniechania dokumentacyjne podatników zajmujących się tą branżą, to w wyroku z 11 października 2018 r., sygn. akt I FSK 1896/16 NSA stwierdził, że przy tego rodzaju sprzedaży, jak sprzedaż na stoisku w hali targowej, nie ma podstaw do czynienia nabywcy zarzutu, że nie dochował standardów staranności wymaganej przy tego typu transakcjach, gdyż przy sprzedaży bezpośredniej, w miejscu przeznaczonym do tego rodzaju handlu, standardem jest, że za wydawany bezpośrednio nabywcy towar następuje bezpośrednia zapłata, w tym w formie gotówkowej (przy zachowaniu dotyczących podmiotów gospodarczych wymogów, wynikających z art. 22 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, co do wielkości kwoty, którą można regulować gotówkowo), a dokumentem potwierdzającym taką sprzedaż jest faktura wystawiona przez sprzedawcę z jego danymi.

Odnosząc się do poglądów sformułowanych w orzecznictwie TSUE, krajowe sądy administracyjne przyznały, że ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym. Jednocześnie wskazano, że to strona postępowania, w swym dobrze rozumianym interesie, powinna wykazywać dbałość o dostarczenie środków dowodowych, gdyż tylko podatnik wie, czy i jakie czynności weryfikacyjne związane z transakcją podejmował i jakich informacji zasięgał (np. wyrok WSA w Warszawie z 6 maja 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1965/20). Organ podatkowy winien natomiast wskazać – na tle okoliczności faktycznych sprawy – których to konkretnie aktów staranności zaniechał podatnik, a których dochowanie pozwalałoby mu na stwierdzenie, że jego kontrahent jest podmiotem niezetelnym (np. firmantem), lub w oparciu o które powinien wiedzieć o tej okoliczności, a tym samym, że dokonana z nim transakcja stanowi oszustwo popełnione przez tego kontrahenta (np. wyrok NSA z 11 października 2018 r., sygn. akt I FSK 1896/16).

Zdaniem Referenta istotne jest także określenie momentu, na który należy badać należyłą staranność. W wyroku z 26 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 155/18 NSA stwierdził, że przez dobrą (złą) wiarę należy rozumieć określony stan wiedzy (świadomości) podatnika z chwili dokonania przez niego transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że wszelkie okoliczności faktyczne świadczące na przykład o przestępczej lub oszukańczej działalności kontrahenta lub powiązanych z nim osób, które zaistniały lub stały się znane podatnikowi po dokonaniu transakcji, nie powinny mieć wpływu na ocenę dobrej wiary podatnika. Czas badania dobrej wiary winien być odnoszony do wszystkich momentów wykonywania zobowiązania, tj. fazy negocjacyjnej, przygotowawczej, zasadniczej

oraz końcowej, jeśli tylko da się je wyróżnić (np. wyrok WSA w Warszawie z 6 maja 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1965/20).

W dyskusji panelowej wzięli udział: dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski, SSR w Opolu), Łukasz Pastuszka (Naczelnik Wydziału, Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu) oraz doradcy podatkowi: Łukasz Nitschke i Filip Siwek.

Na podstawie przedstawionego referatu oraz stanowisk prezentowanych w trakcie dyskusji panelowej można sformułować następujące wnioski:

1. ewolucja orzecznictwa NSA w zakresie dobrej wiary nastąpiła pod wpływem orzecznictwa TSUE, ze szczególnym uwzględnieniem wyroku z 21 czerwca 2012 r., C-80/11 i C-142/11 (*Mahagében i Dávid*);

2. w ocenie NSA stwierdzenie zachowania należytej staranności wymaga uwzględnienia całokształtu okoliczności faktycznych sprawy;

3. ocena dobrej wiary winna uwzględniać profesjonalny charakter działalności przedsiębiorcy i zasadę proporcjonalności;

4. dla oceny zachowania należytej staranności znaczenie ma specyfika branży, w której działa podatnik;

5. ciężar dowodu w zakresie wykazania zachowania należytej staranności spoczywa na organie podatkowym, co nie zwalnia podatnika z inicjatywy dowodowej, gdyż to on wie, czy i jakie czynności weryfikacyjne związane z transakcją podejmował i jakich informacji zasięgał;

6. dla oceny zachowania należytej staranności należy przyjąć stan wiedzy (świadomości) podatnika z chwili dokonania przez niego transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Ostatni panel poświęcony był roli administracji skarbowej i służb księgowych w kształtowaniu standardów należytej staranności. Referat wygłosiła dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki). Zwróciła uwagę, że z perspektywy podatnika stosowanie koncepcji należytej staranności wiąże się z ryzykiem w zakresie opodatkowania, niepewnością co do prawidłowości wywiązywania się z obowiązków podatkowych oraz kosztami. Dodatkowo problemem jest nieprzewidywalność i zróżnicowanie rozstrzygnięć organów i sądów. W rezultacie zagrożone są zasady pewności prawa, neutralności (dla przedsiębiorców – zasada podatku konsumpcyjnego oraz konkurencyjna zasada równości), a także efektywności opodatkowania i proporcjonalności. W takiej sytuacji istotną rolę odgrywa wsparcie służb księgowo-podatkowych administracji skarbowej.

W tym kontekście analizie poddano opublikowaną 25 kwietnia 2018 r. przez Ministra Finansów *Metodykę w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. Referentka podkreśliła jednak, że jest to dokument niewiążący, nie będący ani interpretacją ogólną, ani objaśnieniami podatkowymi i jest adresowany do administracji skarbowej, a nie do podatnika. Należy go zatem oceniać jako „zbiór wskazówek pomocnych urzędnikom skarbowym w ocenie dochowania należytej staranności w VAT przez przedsiębiorców” oraz „swoisty «drogowskaz» dla przedsiębiorców, wskazujący czym w ocenie należytej staranności kierują się urzędnicy”. W rezultacie zastosowanie się do niego przez podatnika „istotnie zwiększa prawdopodobieństwo, że dochowano należytej staranności”. Dokument ten nie jest zatem wolny od wad. Przede wszystkim opisana w nim lista okoliczności wpływających na ocenę dobrej wiary jest niewiążąca

i niewyczerpująca. Zastosowanie się do niej przez podatnika nie stanowi gwarancji uznania przez organ zachowania należytej staranności. Ponadto dotyczy ona wyłącznie podatku naliczonego od nabycia krajowego.

W dyskusji panelowej wzięli udział: dr Beata Rogowska-Rajda (Uniwersytet Warszawski, Zastępca Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej), Dariusz Strugliński (Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu), dr Zofia Wierzbińska (Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu) oraz doradca podatkowy, adwokat Remigiusz Pytlik.

Na podstawie przedstawionego referatu oraz stanowisk prezentowanych w trakcie dyskusji panelowej można sformułować następujące wnioski:

1. z perspektywy podatnika stosowanie koncepcji należytej staranności wiąże się z istotnym ryzykiem;

2. opublikowana 25 kwietnia 2018 r. przez Ministra Finansów *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* nie stanowi dla podatników gwarancji uznania przez organ, że podatnik działał z zachowaniem należytej staranności;

3. w przyszłości należy spodziewać się spadku liczby sporów na tle zachowania należytej staranności, co jest związane ze wzrostem świadomości podatników i służb księgowych, oraz wdrażanie cyfrowych urządzeń służących przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym (np. jednolity plik kontrolny, System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej czy planowany Krajowy System e-Faktur).

W konferencji w formie stacjonarnej wzięło udział 160 osób, a w formie niestacjonarnej za pomocą MS Teams ok. 300 osób. Konferencja nie tylko pozwoliła pogłębić stan wiedzy na temat należytej staranności w VAT, lecz także stanowiła unikalne miejsce debaty dla środowisk nauki prawa podatkowego, organów podatkowych i doradców podatkowych. Otwarty charakter konferencji, brak opłat oraz forma niestacjonarna pozwoliły na udział w konferencji wszystkim zainteresowanym osobom.

Dominik Mączyński*

Edgar Drozdowski**

<https://doi.org/10.14746/spp.2023.1.41.12>

* Dominik Mączyński, prof. UAM, dr hab., Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: dominik.maczynski@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3637-7777>.

** Edgar Drozdowski, dr, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: edgar.drozdowski@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4029-0562>.