

Wrocław, dnia 19 czerwca 2017 r.

Ministerstwo Finansów

Ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

**PROPOZYCJA LISTY PRZESŁANEK NALEŻYTEJ STARANNOŚCI
PO STRONIE NABYWCY W TRANSAKCJACH KRAJOWYCH
W KONTEKŚCIE PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO**

W odpowiedzi na prowadzone przez Ministerstwo Finansów konsultacje podatkowe (pismo z dnia 30 czerwca 2017 r., znak PT3.8101.9.2017) Spółka przesyła propozycję listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Pojęcie należytej staranności związane jest z pewnym modelem postępowania powiązany z konkretnym typem stosunku prawnego, w tym przypadku przy transakcjach związanych z prawem do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Na gruncie przepisów prawa cywilnego orzecznictwo wskazuje, że art. 355 k.c. nie wprowadza jakiegoś konkretnego modelu przezorności, bowiem wobec zróżnicowanych stosunków życiowych i rozwoju techniki nie da się ustalić powszechnego wzoru ostrożności i przezornego zachowania, a w różnych stosunkach życiowych wymagany jest odmienny stopień przezorności¹. Spółka pozytywnie ocenia propozycję stworzenia listy przesłanek należytej staranności w odniesieniu do podatku VAT.

Na wstępie należy zaznaczyć, że prawo do odliczenia podatku stanowi integralną część mechanizmu podatku od wartości dodanej. Bez wątpienia jest fundamentalnym prawem podatnika opartym na zasadzie neutralności podatku od towarów i usług.

¹ por. wyrok SN z dnia 21 września 2007 r., V CSK 178/07, LEX nr 485896

Przypadki, w których podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, określone zostały w art. 88 ust. 1 do ust. 3a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, dalej: ustawa o VAT). W przepisach tych nie sposób doszukać się sformułowań, które zakazywałyby odliczania podatku VAT naliczonego, w okolicznościach gdy kontrahent istnieje a usługa jest faktycznie wykonywana.

Aktualne orzecznictwo podatkowe wskazuje, że sam fakt, iż podatnik prowadzi współpracę gospodarczą z kontrahentem niezarejestrowanym dla celów podatku VAT nie jest równoznaczny z oszustwem podatkowym czy nadużyciem prawa, wykluczającym prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego, jeżeli w ramach tej współpracy realizowane są rzeczywiście czynności opodatkowane, a podatnik płaci w cenie kontrahentowi również podatek VAT, należny z punktu widzenia tego kontrahenta.²

Podobne stanowisko popiera orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej³. W jednym z orzeczeń czytamy, że *artykuł 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy 2006/18, należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy odnośne faktury zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 22 ust. 3 lit. b), a w szczególności zawierają informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług.*

W istocie w sytuacji gdy właściwe organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik - jako odbiorca danej czynności handlowej - zobowiązany jest z tytułu podatku od wartości dodanej, nie mogą one nakładać dodatkowych wymogów dotyczących przysługującego temu podatnikowi prawa do

² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 8 stycznia 2016 r., sygn. I SA/Lu 775/15.

³ Np. wyrok z 22.12.2010 r., C-438/09.

odliczenia podatku należnego, które mogłyby skutkować uniemożliwieniem mu wykonywania wspomnianego prawa.

Wobec tego ewentualne uchybienie przez usługodawcę obowiązkowi określonemu w art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy tych usług na mocy art. 17 ust. 2 tej dyrektywy.

Warto również zwrócić uwagę na jedną z ostatnich opinii Rzecznika Generalnego Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-101/16 w kwestii odmowy prawa do odliczenia podatku VAT. Sprawa dotyczyła interpretacji przepisów rumuńskich, które wprost wyłączają prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej przez podmiot, który nie figuruje w rejestrze VAT. Zdaniem Rzecznika taki przepis jest niezgodny z Dyrektywą VAT. Odmowa prawa do odliczenia może być stosowana tylko w wyjątkowych okolicznościach. Takim wyjątkiem nie jest wykreślenie kontrahenta z rejestru.

Kluczowym dla możliwości odliczenia podatku naliczonego w transakcjach krajowych wydaje się (po przeanalizowaniu aktualnego orzecznictwa) zachowanie należytej staranności przy zawieraniu transakcji w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego. Pojęcie należytej staranności nie jest niestety uregulowane w przepisach prawa podatkowego. Stworzenie listy przesłanek należytej staranności będzie dobrym krokiem w stronę ujednoczenia praktyki organów podatkowych i pozytywnie wpłynie na wizerunek organów podatkowych weryfikujących prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Poniżej przedstawiamy propozycje przesłanek świadczących o zachowaniu należytej staranności przy zawieraniu transakcji.

- 1) Posiadanie wydruków z przeprowadzonej weryfikacji kontrahenta za pomocą internetowych rejestrów bazy np. REGON, NIP, KRS, CEiDG.
- 2) Posiadanie wydruku z przeprowadzonej weryfikacji statusu podatnika na podstawie numeru NIP kontrahenta za pomocą strony internetowej ministerstwa.
- 3) Zawieranie umów pisemnych, a nie ustnych.
- 4) Weryfikacja terminów płatności – zwracanie uwagi, czy termin nie jest zbyt krótki w porównaniu do tożsamyh transakcji.

- 5) Uzyskanie oświadczenia lub zaświadczenia od kontrahenta o byciu czynnym podatnikiem VAT (oświadczenie podpisane np. w ramach zawartej umowy) i/lub o niezaleganiu w podatkach.
- 6) Posiadanie dokumentacji transakcji, w tym dowody płatności - rozliczenia za pomocą rachunku bankowego (nie gotówkowo).
- 7) Zawieranie transakcji po cenach porównywalnych do cen rynkowych (unikanie podejrzanie niskich cen, odbiegających od cen rynkowych, niskich marży itp.).
- 8) Protokołowanie odbioru/dostawy towaru.
- 9) Posiadanie odpisów odpowiednich uprawnień kontrahenta (zezwolenia, koncesje itp.) - w przypadku transakcji, do których są one wymagane.
- 10) Potwierdzone miejsce prowadzenia działalności kontrahenta- np. prowadzenie negocjacji czy zawieranie umów w siedzibie kontrahenta. Weryfikacja tożsamości kontrahenta, sprawdzenie czy podany adres siedziby istnieje.

W ocenie Spółki Ministerstwo Finansów powinno przygotować jedną, spójną listę przesłanek skierowaną do wszystkich podatników bez wyszczególniania na osobne branże. Bezcelowe wydaje się rozdzielanie przesłanek, ponieważ istotą prowadzenia działalności gospodarczej jest jej swoboda, zgodnie z którą podatnicy mogą zajmować się różnymi branżami w ramach jednej działalności gospodarczej. Należy jednak zwrócić uwagę, że każdorazowe gromadzenie dokumentów potwierdzających należytą staranność powinno się odbywać przy zachowaniu zasady proporcjonalności. W ocenie Spółki należy zaznaczyć, że nabycie towarów od kontrahenta, z którym współpracuje się od dłuższego czasu nie wiąże się ze spełnieniem tych samych wymagań co przy transakcjach z nowym kontrahentem.