

**STANOWISKO FITEN S.A. W RESTRUKTURYZACJI W TOKU KONSULTACJI PODATKOWYCH  
DOTYCZĄCYCH LISTY PRZESŁANEK NALEŻYTEJ STARANNOŚCI PO STRONIE NABYWCY W  
TRANSAKCIACH KRAJOWYCH**

Celem niniejszego pisma jest przedstawienie stanowiska Fiten S.A. w restrukturyzacji (dalej: Fiten lub Spółka) w toku konsultacji podatkowych dotyczących listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych, których spełnienie w momencie zawierania transakcji skutkowałoby brakiem podstaw do kwestionowania u podatników prawa do odliczenia podatku VAT w następstwie uznania, że podatnicy nie wiedzieli i nie mogli wiedzieć, że w ramach danej transakcji ich dostawca dopuścił się nadużycia w rozliczeniach z tytułu podatku VAT.

Fiten wyraża uznanie dla inicjatywy Ministerstwa Finansów polegającej na stworzeniu listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych, których spełnienie w momencie zawierania transakcji skutkowałoby brakiem podstaw do kwestionowania u podatników prawa do odliczenia podatku VAT oraz docenia możliwość wzięcia udziału w konsultacjach podatkowych w tym zakresie. Inicjatywa Ministerstwa Finansów jest tym bardziej cenna, że dotychczasowa praktyka organów podatkowych i skarbowych w zakresie przesłanek należytej staranności podatnika VAT była niejednolita, a oczekiwane od podatników działania weryfikacyjne były niejednokrotnie niemiarodajne z perspektywy istoty działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika (obejmowały kryteria, które nie pozwalały na zbadanie rzetelności kontrahenta działającego w danym segmencie gospodarki).

W kontekście powyższego szkoda, że idea konsultacji w zakresie stworzenia przesłanek należytej staranności pojawiła się tak późno, bowiem problematyka wyłudzeń VAT obecna jest w debacie publicznej od niemal dekady, a wciąż tego okresu organy podatkowe i skarbowe wielokrotnie stawiały podatnikom post factum wymagania, których podatnicy ci nie byli w stanie uprzednio przewidzieć, i które nie dawały uzasadnić się gospodarczo ani prawnie. Z tego względu, uczciwi i rzetelni podatnicy byli wielokrotnie obciążani skutkami działań swoich nieuczciwych kontrahentów w sposób całkowicie nieuzasadniony.

Przedstawiona w piśmie propozycja katalogu przesłanek należytej staranności jest efektem wieloletniego doświadczenia Spółki w hurtowym obrocie energią elektryczną – zdobytego w ramach działalności prowadzonej na rynku krajowym oraz rynkach europejskich (zarówno w oparciu o relacje bilateralne, jak i wymianę handlową prowadzoną poprzez giełdy towarowe energii elektrycznej). Długoletnimi partnerami Fiten są kluczowi gracze na rynku energii elektrycznej oraz podmioty prowadzące działalność na mniejszą skalę.

Stąd prezentowany poniżej katalog przesłanek należytej staranności odzwierciedla specyfikę działalności związanej z obrotem energią elektryczną, choć pewne jego elementy są z pewnością wspólne dla innych branż.

## **1. Uwarunkowania gospodarcze hurtowego obrotu energią elektryczną.**

### **i)**

Energia elektryczna jest specyficznym przedmiotem obrotu. W odróżnieniu od innych towarów, jest niewidoczna a jej produkcja i zużycie musi być w każdej chwili zrównoważone (zbilansowane). Jest to spowodowane technicznymi ograniczeniami magazynowania energii na większą skalę, co warunkuje konieczność takiego zaprojektowania systemu elektroenergetycznego, by jego funkcjonowanie zagwarantowało, że każda jednostka wyprodukowanej energii elektrycznej posiada odbiorcę, który ją skonsumuje w danej chwili.

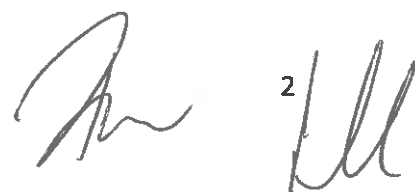
Energia elektryczna jest towarem jednorodnym – poszczególne wolumeny energii elektrycznej (których wielkość określana jest w megawatach –MW) będące przedmiotem obrotu na rynku nie różnią się między sobą „jakością” (termin ten nie znajduje zastosowania w odniesieniu do energii elektrycznej). Na cechy energii elektrycznej nie wpływa to z jakiego źródła wytwarzania pochodzi (tj. czy jest pozyskana np. z elektrowni wiatrowej, solarnej, czy atomowej). Po wprowadzeniu przez wytwórcę energii do sieci elektroenergetycznej, nie ma możliwości określenia, z jakich źródeł wytwórczych dana, wprowadzona już do sieci energia elektryczna pochodzi.

Chociażby z tym podstawowych względów w hurtowym obrocie energią elektryczną nie występują reklamacje co do samego przedmiotu transakcji, jak również zwroty towarów.

### **ii)**

Uczestnicy rynku energii elektrycznej to nie tylko jej wytwórcy oraz odbiorcy. To także elektrownie, spółki dystrybucyjne dostarczające energię elektryczną do odbiorców końcowych, spółki obrotu energią elektryczną (zajmujące się hurtowym obrotem energią elektryczną). Niezwykle istotną rolę na rynku energii elektrycznej pełnią podmioty odpowiedzialne za zarządzanie sieciami elektroenergetycznymi, tj. operatorzy sieci przesyłowych, którzy odpowiadają za przesył energii w ramach danego systemu (w oparciu o grafiki zgłaszane przez uczestników obrotu, czyli kupujących i sprzedających na hurtowym rynku obrotu energią elektryczną) i bilansowanie systemu elektroenergetycznego.

Spółki obrotu mogą funkcjonować zarówno jak wyspecjalizowane podmioty w ramach grup energetycznych (dedykowane wyłącznie do realizacji zadań z zakresu handlu energią elektryczną), czy niezależne samodzielne podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem energią elektryczną (tak jak Fiten). Stąd zbycie choćby najmniejszej jednostki energii elektrycznej na hurtowym rynku obrotu wymaga każdorazowego zaangażowania – poza stronami transakcji – przynajmniej operatora sieci przesyłowej. W zależności od konkretnych okoliczności transakcji mogą być to również giełdy towarowe, podmioty odpowiedzialne za bilansowanie, domy maklerskie etc.



Spółki obrotu mogą handlować energią elektryczną w oparciu o umowy bilateralne (kontrakty dwustronne zawierane bezpośrednio pomiędzy stronami transakcji), poprzez giełdę towarową oraz za pośrednictwem brokerów.

### iii)

Specyfika energii elektrycznej (jej cechy jako przedmiotu obrotu) kształtuje formę w jakiej prowadzony jest hurtowy handel energią. Z uwagi na fakt, że energia elektryczna nie podlega magazynowaniu (jak np. paliwo gazowe) przesył energii w sieci elektroenergetycznej zawsze następuje bezpośrednio od wytwórcy do odbiorcy końcowego (nigdy nie występuje fizyczny przepływ energii pomiędzy kolejnymi podmiotami handlującymi daną energią elektryczną).

Co za tym idzie, transakcjom realizowanym na hurtowym rynku obrotu energią elektryczną towarzyszą przynajmniej dwa strumienie (przepływy) energii elektrycznej, tj.:



- fizyczny przepływ energii elektrycznej – następujący zawsze bezpośrednio od wytwórcy do odbiorcy końcowego;
- komercyjny przepływ energii elektrycznej – następujący niejako „ponad siecią elektroenergetyczną” od sprzedającego poprzez kolejne podmioty uczestniczące w obrocie energią elektryczną (w tym spółki obrotu) do kupującego.

Sytuacją powszechną w obrocie energią elektryczną jest fakt, iż podmiot będący producentem energii elektrycznej również kupuje energię z rynku (wyprodukowaną przez kogoś zupełnie innego). Dla osób spoza branży obrotu energią to może wydać się dziwne, natomiast dla uczestników rynku sytuacja taka jest naturalna i wręcz typowa. Spośród wielu przyczyn leżących u podstaw takiego zachowania rynkowego jedną z bardziej prostych jest niedopasowanie krzywej zapotrzebowania na energię z krzywą produkcji energii.

### iv)

Następną cechą charakterystyczną dla hurtowego handlu energią elektryczną jest fakt, że odbywa on współcześnie zawsze się za pośrednictwem sieci internetowej (oraz – co oczywiste – służącego do jej obsługi komputera). Brak jest w praktyce możliwości zakupu energii elektrycznej na rynku hurtowym poprzez złożenie wizyty w siedzibie dostawcy i osobiste zawarcie pojedynczego kontraktu na dostawę energii. Każda taka transakcja musi bowiem zostać zgłoszona do realizacji operatorowi systemu przesyłowego zarówno przez dostawcę, jak i przez odbiorcę za pośrednictwem sieci internetowej (w ramach dedykowanej do tego platformy, czy aplikacji), a dostawa zostanie zrealizowana wyłącznie w sytuacji, gdy zgłoszenia dokonane przez dostawcę i przez nabywcę będą sobie dokładnie odpowiadać.

Biorąc pod uwagę, że energia elektryczna nie może być w praktyce magazynowana w ilościach hurtowych, oraz że handel energią odbywa się zawsze za pośrednictwem sieci internetowej, działalność w zakresie hurtowego handlu energią elektryczną nie wymaga posiadania infrastruktury takiej jak hale produkcyjne czy magazynowe, biura, maszyny, czy flota samochodowa itp.

 3 

W praktyce oznacza to, że np. hurtowy handel energią elektryczną w ramach polskiego systemu elektroenergetycznego może odbywać się z dowolnego miejsca na ziemi (pod warunkiem posiadania dostępu do komputera oraz sieci internetowej). Przy czym nie są do tego potrzebne zasoby ludzkie bądź materialne zlokalizowane w Polsce.

W tym miejscu zaznaczyć należy także, że transakcje krajowe (tj. transakcje pomiędzy polskim dostawcą a polskim odbiorcą) na rynku hurtowego handlu energią elektryczną mogą odbywać się w całości poza terytorium RP, czyli przedmiotem obrotu może być energia „znajdująca się” w innych niż polskie sieciach przesyłowych. Fiten na przykład zawiera kontrakty z polskimi uczestnikami rynku na dostawę energii elektrycznej nie tylko w polskich sieciach przesyłowych, lecz także w sieciach czeskich, czy niemieckich. Takie transakcje są traktowane jako transakcje krajowe dla potrzeb rozliczenia podatku VAT, lecz nie znajdują do nich zastosowania polskie regulacje w zakresie obrotu energią elektryczną (np. obowiązek posiadania koncesji na obrót energią elektryczną w Polsce).

v)

Powyższe uwarunkowania sprawiają, iż w hurtowym handlu energią mamy do czynienia z procesami handlowymi *sensu stricto* i procesami technicznymi (których znaczenie dla uczestnika rynku uzależnione jest od zakresu oraz modelu prowadzonej działalności). W operacjach handlowych uczestnicy rynku mogą konkurować o jak najbardziej korzystną sprzedaż lub zakup nie tylko samej energii elektrycznej, lecz także związanych z nią usług takich jak usługi systemowe, usługi bilansujące czy mechanizmy rezerw mocy.

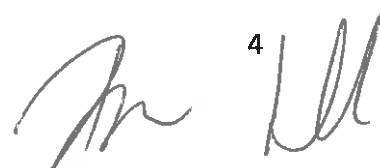
Niemniej, w klasycznym przypadku – gdy spółka obrotu nie dostarcza energii elektrycznej do odbiorcy końcowego – dla skuteczności transakcji handlowych nie jest wymagane aby dana strona transakcji posiadała samodzielnie umowę z operatorem sieci przesyłowej. Oznacza to w szczególności, że strony danej transakcji mogą umówić się, że fizyczna dostawa energii nastąpi do danego miejsca w systemie elektroenergetycznym, do których nie są nawet przyłączone. W takim przypadku, celem zrealizowania dostawy energii potrzebny jest podmiot, który zgłosi dany kontrakt do realizacji operatorowi systemu przesyłowego, a więc podmiot posiadający umowę z operatorem, własną jednostkę grafikową oraz świadczący usługę bilansowania.

vi)

Podstawowym celem prowadzenia działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną – jak w przypadku każdej działalności handlowej – jest osiągnięcie zysku, czyli realizacja dodatniej marży na transakcjach handlowych.

Wobec tego, zasadnicza część zasobów przedsiębiorstwa (zarówno kapitałowych, jak i ludzkich) przeznaczana jest na prowadzenie działań, które służą realizacji zysku z działalności handlowej, tj. w szczególności na pozyskiwanie nowych kontrahentów, utrzymywanie relacji z dotychczasowymi kontrahentami, negocjowanie korzystnych gospodarczo umów ramowych i indywidualnych kontraktów (pojedynczych kontraktów na dostawę energii, zawieranych w ramach umowy ramowej), analizę rynku, analizę zmienności cen, przewidywania co do kształtowania się cen w przyszłości. Pozostałe działania przedsiębiorstwa, takie jak obsługa administracyjna (w tym także weryfikacja potencjalnych kontrahentów), jakkolwiek nie mogą być całkowicie pominięte, nie mogą również stanowić przeważającej części aktywności podatnika i angażować znaczącej części jego zasobów.

4



Wysoka konkurencyjność rynku hurtowego handlu energią elektryczną (wynikająca chociażby z umiędzynarodowienia tego rynku w skali europejskiej) sprawia bowiem, że aby móc skutecznie prowadzić działalność na tym rynku, przedsiębiorca musi przeznaczyć główny strumień swoich zasobów na działania zmierzające do najbardziej efektywnego prowadzenia działalności podstawowej.


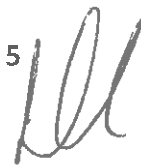
Jednocześnie, przy decyzji o podjęciu współpracy z potencjalnym kontrahentem istotna jest również wiarygodność tego podmiotu, rozumiana przede wszystkim jako zdolność do rzeczywistej realizacji kontraktu. Jak wskazano powyżej, prowadzenie handlu na hurtowym rynku energii elektrycznej nie wymaga zaangażowania specyficznej infrastruktury (której fakt posiadania można by zweryfikować empirycznie). Zatem podstawowe znaczenie dla oceny, czy kontrahent posiada rzeczywistą możliwość realizacji kontraktu, tj. daje gwarancje rzetelności oraz wiarygodności, mają następujące czynniki:

- **posiadanie przez kontrahenta profesjonalnej kadry *traderów*** (osób zajmujących się negocjowaniem poszczególnych kontraktów oraz zgłaszaniem tych kontraktów operatorowi sieci przesyłowej) – realizacja kontraktu na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną i jego prawidłowe zgłoszenie do operatora systemu przesyłowego wymaga złożonej wiedzy; brak doświadczonej kadry *traderów* po stronie kontrahenta może doprowadzić do błędnego zgłoszenia transakcji do operatora, a w konsekwencji do niezrealizowania transakcji.

Spółka zaznacza przy tym, że stosunek prawny łączący *traderów* z potencjalnym kontrahentem nie decyduje o rzeczywistym dysponowaniu przez potencjalnego kontrahenta wykwalifikowaną kadrą – w praktyce gospodarczej spotyka się zarówno sytuacje, gdy *traderzy* wykonują swoje obowiązki na podstawie umowy o pracę, jak też na podstawie innych umów (np. umowy zlecenia, umowy agencyjnej, itp.).

Jednocześnie należy wskazać, że to właśnie profesjonalna kadra potencjalnego kontrahenta stanowi o jego doświadczeniu i pozycji na rynku hurtowego handlu energią elektryczną. Nawet bowiem, jeżeli dany podmiot posiada wieloletnie doświadczenie w hurtowym handlu energią elektryczną, lecz zaprzestaną z nim współpracy jego dotychczasowi, doświadczeni *traderzy*, zdolność tego podmiotu do realizowania racjonalnych gospodarczo transakcji będzie ograniczona. Z drugiej strony, jeżeli podmiotowi nowemu na rynku uda się pozyskać kadrę doświadczonych *traderów*, będzie on mógł skutecznie i z powodzeniem działać na rynku hurtowego handlu energią elektryczną, pomimo krótkiego okresu obecności tego podmiotu na rynku;

- **zdolności finansowe do realizacji uzgodnionych transakcji, w tym ewentualne zabezpieczenia finansowe** – rozumiana jako zdolność nabywającego energię elektryczną do zapłaty ceny w uzgodnionej wysokości oraz terminie, bądź możliwość zaspokojenia roszczenia w inny dopuszczalny przez prawo i przyjęty przez strony umowy sposób
- **posiadanie dostępu do sieci przesyłowej, w której mają odbywać się transakcje** – dostęp taki kontrahent może posiadać samodzielnie (gdy ma podpisaną własną umowę z operatorem sieci przesyłowej) lub może wykorzystywać w tym celu umowę z operatorem sieci przesyłowej zawartą przez inny podmiot (często podmioty działające w ramach grup kapitałowych

 5 

wykorzystują umowy o dostęp do sieci przesyłowych zawarte przez inne spółki z grupy kapitałowej; czasami podmioty zawierają komercyjne umowy o bilansowanie, co wiąże się także z udzieleniem dostępu do sieci przesyłowej, z podmiotami trzecimi);

- **posiadanie koncesji lub zezwoleń niezbędnych do prowadzenia handlu na rynku, na którym mają odbywać się transakcje** – w przypadku transakcji odbywających się na polskim rynku (w polskich sieciach przesyłowych) niezbędne jest, aby obie strony kontraktu posiadały koncesję na obrót energią elektryczną w Polsce, na niektórych rynkach (np. w Czechach) wymagane jest posiadanie zezwolenia, podczas gdy na innych rynkach (np. w Niemczech) nie jest wymagane posiadanie ani koncesji, ani zezwoleń – zakres koncesji lub zezwoleń, których posiadania można oczekiwać od kontrahenta zależy zatem od rynku, na którym mają odbywać się transakcje z tym kontrahentem.

**2. Okoliczności oraz działania weryfikacyjne, których sprawdzenia oraz podjęcia nie można wymagać od podmiotu działającego na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną (są niemiarodajne z perspektywy prowadzonej działalności gospodarczej)**

Uwzględniając przedstawioną powyżej specyfikę rynku hurtowego handlu energią elektryczną, gospodarczy cel działalności handlowej oraz dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>1</sup> Fiten wskazuje, że:

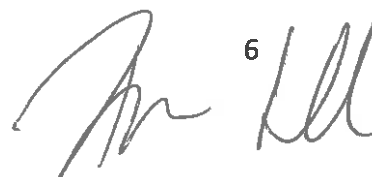
- niektóre okoliczności, których sprawdzenia oczekują często od podatników organy podatkowe i skarbowe pozostają irrelevantne z punktu widzenia weryfikacji potencjalnego kontrahenta, lub też są niemożliwe do ustalenia w toku prowadzenia normalnej działalności gospodarczej;
- niektóre działania weryfikacyjne, których podjęcia oczekują często od podatników organy podatkowe i skarbowe są niezasadne (wręcz nieracjonalne), bowiem przekraczają obiektywne możliwości (dostępne środki) podmiotu prowadzącego normalną działalność gospodarczą, lub też nie mogą się przyczynić do rzeczywistej oceny rzetelności potencjalnego kontrahenta.

Mając powyższe na uwadze, poniżej Spółka przedstawia listę okoliczności oraz działań weryfikacyjnych, których sprawdzenia oraz podjęcia nie można wymagać od podmiotu działającego na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną. Weryfikacja poniższych okoliczności (o ile jest w praktyce możliwa) nie przyczynia się do potwierdzenia (sprawdzenia) wiarygodności potencjalnego kontrahenta. Do tych okoliczności na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną należą:

- a) Gdzie znajduje się siedziba kontrahenta? Czy w siedzibie kontrahenta prowadzona jest rzeczywista działalność gospodarcza? Czy kontrahent ma siedzibę w tzw. wirtualnym biurze?**

W ocenie Spółki, weryfikacja miejsca siedziby kontrahenta, który działa na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną jest bezcelowa i nie może przyczynić się do oceny wiarygodności

<sup>1</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 25 października 2015 r. w sprawie C-277/14 *PPUH Stehcamp*, wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 *Mahagében kft* i C-142/11 *Péter Dávid*, wyrok TSUE z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 *Gábor Tóth*, wyroki TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C 642/11 *Stroj Trans* i w sprawie C-643/11 *ŁWK – 56 EOOD*, postanowienie TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13 *Marcin Jagiełło*.



6

potencjalnego kontrahenta. Wynika to z faktu, że ze względu na specyfikę działalności w zakresie hurtowego handlu energią elektryczną, siedziba spółki i posiadanie biura nie mają wpływu na możliwość prowadzenia rzetelnej i uczciwej działalności gospodarczej. Innymi słowy, potencjalny kontrahent może prowadzić całkowicie uczciwą i rzetelną działalność gospodarczą w zakresie hurtowego handlu energią elektryczną – w pełni uzasadnioną biznesowo – mimo że jego siedziba znajduje się np. w tzw. wirtualnym biurze. Co nie jest niespotykane na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną.

Jak wskazano powyżej, do skutecznej, profesjonalnej realizacji dostaw na tym rynku wymagany jest jedynie dostęp do Internetu, a transakcje mogą być zawierane z dowolnego miejsca z dostępem do Internetu. Z tego względu, wymaganie od potencjalnego kontrahenta posiadania przestrzeni biurowej jest nieracjonalne.

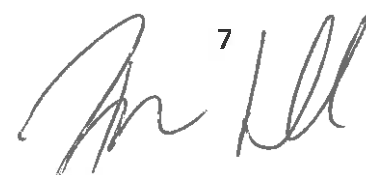
Ponadto, na rynku hurtowego handlu energią elektryczną nie jest standardem składanie wizyt w siedzibie kontrahenta – większość kontaktów odbywa się zdalnie (w tym również podpisanie umowy, która jest zazwyczaj przesyłana między stronami).

Powyższe stanowisko jest zgodne także z Opinią Rzecznika Generalnego TSUE z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawach połączonych C-374/16 i C-375/16, w której Rzecznik Generalny wskazuje, że:

- „Mając na uwadze ten postęp, czasami trudno jest przypisać działalność gospodarczą do jednej konkretnej fizycznej lokalizacji. (...) obecnie możliwe jest prowadzenie przedsiębiorstwa kupującego i odsprzedającego towary poprzez platformę internetową jedynie posiadając komputer i połączenie z Internetem, praktycznie skądkolwiek na świecie”;
- „Naturalnie działania, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa lub nadużyciem, zależą przede wszystkim od okoliczności danej sprawy. Jednakże nierozsądne byłoby oczekiwać od podatnika przeprowadzania czasochłonnych dochodzeń co do dokładności i poprawności formalnych danych zamieszczonych na każdej fakturze wystawionej przez każdego dostawcę. Nie byłoby to ani praktycznie, ani wykonalne z gospodarczego punktu widzenia”;
- „Na przykład nie do pomyślenia jest, aby wymagać od podatnika weryfikacji, czy adres dostawcy figurujący na fakturze odpowiada miejscu, gdzie rzeczywiście wykonuje on działalność gospodarczą lub posiada biura, albo czy dostawca ma pod tym adresem prawną lub rzeczywistą siedzibę”.

**b) Czy potencjalny kontrahent posiada koncesję na obrót energią elektryczną (w sytuacji, gdy posiadanie koncesji nie jest wymagane do przeprowadzenia planowanej transakcji)?**

W ocenie Spółki, weryfikacja posiadania przez potencjalnego kontrahenta koncesji lub zezwolenia na obrót energią elektryczną jest racjonalne i zasadne wyłącznie w sytuacji, gdy



prawo wymaga, aby dostawca energii elektrycznej dla zgodnej z prawem realizacji planowanej transakcji posiadał koncesję lub zezwolenie. W przeciwnym razie, tj. gdy do zrealizowania planowanej konkretnej transakcji nie jest wymagana koncesja ani zezwolenie, wymaganie od potencjalnego kontrahenta aby posiadał np. koncesję na obrót energią elektryczną w Polsce jest nieuzasadnione.

Jak Spółka wskazywała powyżej, zawieranie transakcji w niektórych sieciach elektroenergetycznych (np. niemieckich) nie wymaga posiadania koncesji ani zezwolenia. Zatem gdyby wymagać od podatnika weryfikacji, czy potencjalny kontrahent posiada koncesję lub zezwolenie na obrót energią elektryczną nawet w sytuacji, gdy nie są one wymagane do przeprowadzenia planowanej transakcji, a brak takiej koncesji lub zezwolenia uznać za przesłankę wskazującą na niezetelność potencjalnego kontrahenta, podatnik nie mógłby zawierać transakcji z licznymi, uczciwymi i rzetelnymi kontrahentami, którzy jednak nie prowadzą działalności koncesjonowanej (nie zawierają transakcji na rynkach, na których wymagane jest posiadanie koncesji lub zezwolenia).


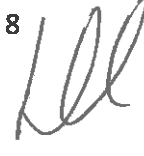
- c) Czy potencjalny kontrahent posiada dostęp do sieci przesyłowych innych niż te, w których ma być przeprowadzona planowana transakcja? Czy dostęp podatnika do sieci przesyłowych wynika z własnej umowy zawartej przez potencjalnego kontrahenta z operatorem sieci elektroenergetycznej?**

W ocenie Spółki, weryfikacja posiadania przez potencjalnego kontrahenta dostępu do sieci elektroenergetycznej jest racjonalne i zasadne wyłącznie w odniesieniu do sieci, w której mają być realizowane planowane transakcje. Tylko bowiem dostęp do sieci elektroenergetycznej, w której mają być realizowane planowane transakcje jest potrzebny do faktycznej realizacji transakcji. Co za tym idzie, wymaganie od potencjalnego kontrahenta aby posiadał dostęp do sieci elektroenergetycznej innej niż ta, w której mają być realizowane planowane transakcje jest nieuzasadnione.

Fiten wyjaśnia w tym zakresie, że transakcje uznawane za krajowe z perspektywy VAT mogą dotyczyć dostawy energii elektrycznej w różnych sieciach elektroenergetycznych. Dostęp do poszczególnych sieci elektroenergetycznych jest od siebie niezależny, a jego uzyskanie wymaga zawarcia umowy o dostęp do konkretnej sieci elektroenergetycznej z jej operatorem lub podmiotem bilansującym (zewnętrznym lub działającym w ramach tej samej grupy). Realizacja transakcji w jednej, określonej sieci elektroenergetycznej nie wymaga posiadania dostępu do innych sieci elektroenergetycznych. Z tego względu, nieuzasadnione w ocenie Spółki jest oczekiwanie, aby potencjalny kontrahent posiadał dostęp do sieci przesyłowej innej, niż ta, w której ma być zrealizowana transakcja.

Ponadto Spółka wskazuje, że nieuzasadnione jest również weryfikowanie, na jakiej podstawie kontrahent posiada dostęp do sieci przesyłowej, tj. w szczególności, czy posiada ten dostęp:

- na podstawie własnej umowy o dostęp do sieci elektroenergetycznej, podpisanej przez potencjalnego kontrahenta z operatorem tej sieci elektroenergetycznej;

 8 



- na podstawie umowy zawartej z jedną ze spółek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w ramach której działa potencjalny kontrahent;
- na podstawie komercyjnej umowy o bilansowanie, zawartej z podmiotem trzecim posiadającym dostęp do sieci elektroenergetycznej, w której mają być realizowane transakcje.

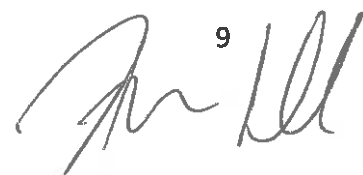
Jak wskazano powyżej, dostęp do sieci elektroenergetycznej jest niezbędny do realizacji transakcji. Tym niemniej, dostęp taki może być zapewniony przez podmiot bilansujący (zewnętrzny, lub działający w ramach tej samej grupy kapitałowej), a w praktyce obrotu na hurtowym rynku energii elektrycznej korzystanie z dostępu do sieci zapewnianego przez podmiot bilansujący jest rozwiązaniem powszechnym, które może być uzasadnione biznesowo. Z powyższych względów weryfikacja, na jakiej podstawie potencjalny kontrahent posiada dostęp do sieci elektroenergetycznej, w której mają być realizowane transakcje nie może przyczynić się do oceny wiarygodności i rzetelności potencjalnego kontrahenta.

**d) Czy potencjalny kontrahent posiada pracowników zatrudnionych na umowę o pracę? Jaki stosunek prawny łączy przedstawicieli potencjalnego kontrahenta z tym podmiotem?**

W ocenie Spółki, weryfikacja posiadania przez potencjalnego kontrahenta pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę jest zarówno nieracjonalna, jak też w praktyce niemożliwa. Po pierwsze bowiem, stosunek prawny, który może łączyć potencjalnego kontrahenta z jego przedstawicielami może być różny, po drugie zaś podatnik nie posiada instrumentów, aby w sposób rzetelny zweryfikować, na jakiej podstawie przedstawiciele potencjalnego kontrahenta z tym podmiotem współpracują. Co za tym idzie, uzależnienie podjęcia współpracy z potencjalnym kontrahentem od tego, czy posiada on pracowników zatrudnionych na podstawie umów o pracę jest nieuzasadnione.

Fiten wyjaśnia, że w praktyce obrotu spotyka się często sytuacje, gdy podmiot działający na hurtowym rynku energii elektrycznej współpracuje z działającymi na jego rzecz handlowcami (innymi przedstawicielami) na podstawie umowy zlecenia, umowy agencyjnej itp. Tego typu działanie jest zgodne z praktyką biznesową, a co za tym idzie, nie może budzić wątpliwości co do rzetelności potencjalnego kontrahenta. Wobec tego, rodzaj stosunku prawnego łączącego handlowców (innych przedstawicieli) potencjalnego kontrahenta z tym podmiotem nie jest okolicznością pozwalającą rozróżnić rzetelnego dostawcę od podmiotu nierzetelnego.

Ponadto, podatnik nie ma narzędzi, aby weryfikować rodzaj stosunku prawnego łączącego kontrahenta z jego handlowcami. Rzetelna weryfikacja tej okoliczności wymagałaby bowiem otrzymania od potencjalnego kontrahenta oryginałów lub choćby kopii umów o pracę zawartych z jego przedstawicielami (o ile taka forma łączy kontrahenta np. z jego traderami). Oczekiwanie przedstawienia tego rodzaju dokumentów przez potencjalnego kontrahenta byłoby wymaganiem ingerującym w tajemnice przedsiębiorstwa kontrahenta, mogłoby naruszać przepisy dotyczące ochrony danych osobowych pracowników kontrahenta, a ponadto jest niezgodne z istniejącą praktyką rynkową.

9  


**e) Czy potencjalny kontrahent posiada stronę internetową? Czy treści umieszczone na stronie internetowej kontrahenta nie są lakoniczne?**

W ocenie Spółki, weryfikacja posiadania przez potencjalnego kontrahenta strony internetowej oraz zakresu treści umieszczonej na tej stronie internetowej – w przypadku hurtowego rynku obrotu energią elektryczną - jest niezasadna z perspektywy przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej i nie może przyczynić się do oceny rzetelności potencjalnego kontrahenta.

Fiten wyjaśnia, że podmioty działające na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną kierują swą ofertę do innych podmiotów profesjonalnych, a nie do konsumentów. Z tego względu nie muszą kierować swojej działalności marketingowej do szerokiego grona odbiorców (np. poprzez stronę internetową) i stąd strona internetowa nie musi zawierać rozbudowanych treści (w zasadzie może ograniczać się do danych kontraktowych). Co za tym idzie, posiadania strony internetowej przez podmiot działający na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną w ogóle może nie być konieczne dla podmiotu działającego na tym rynku.

**f) Czy potencjalny kontrahent ponosi wydatki na reklamę i marketing?**

W ocenie Spółki, weryfikacja ponoszenia przez potencjalnego kontrahenta wydatków na reklamę oraz marketing jest w praktyce niemożliwe. Ponadto, weryfikacja ponoszenia takich wydatków jest nieracjonalna i nie może przyczynić się do oceny rzetelności potencjalnego kontrahenta.

Jak Spółka już wskazywała, podmioty działające na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną kierują swą ofertę do innych podmiotów profesjonalnych, a nie do konsumentów. Z tego względu podmioty działające na tym rynku nie muszą kierować swojej działalności marketingowej do szerokiego grona odbiorców (np. poprzez reklamy w telewizji, gazetach, stronie internetowej, itp.). Zazwyczaj działalność marketingowa (o ile jest prowadzona) spółek obrotu ogranicza się do zatrudnienia przedstawicieli handlowych odpowiedzialnych za pozyskiwanie kontrahentów (poprzez spotkania bilateralne, uczestnictwo w targach itp.). Informacje na temat ewentualnych kontrahentów pozyskuje się z innych dostępnych źródeł (np. dane spółek obrotu podawana na stronach internetowych giełd towarowych).

Co więcej, podatnik nie ma praktycznej możliwości weryfikacji, czy i w jakiej wysokości jego kontrahent przeznaczają środki na reklamę i marketing. Weryfikacja tej okoliczności musiałaby bowiem polegać na poszukiwaniu reklam potencjalnego kontrahenta w przestrzeni publicznej. Wymaganie, aby podatnik poszukiwał reklam potencjalnego kontrahenta np. w gazetach, czasopiśmie, czy w telewizji jest jednak nieracjonalne.

**g) Czy potencjalny kontrahent posiada długą historię działalności?**

W ocenie Spółki, weryfikacja, jak długą historię działalności posiada potencjalny kontrahent nie może przyczynić się do oceny, czy podmiot ten jest rzetelny. To bowiem nie doświadczenie spółki prawa handlowego jako podmiotu decyduje o jego wiarygodności i rzetelności, lecz doświadczenie i profesjonalizm reprezentujących go pracowników (w szczególności *traderów*).

Fiten wyjaśnia, że doświadczenie podmiotu działającego na rynku hurtowego handlu energią elektryczną mierzone jest nie długością stażu danego podmiotu, lecz doświadczeniem współpracujących z nim handlowców. Podmiot nowy, lecz współpracujący z doświadczonymi handlowcami daje większą gwarancję prawidłowej i profesjonalnej realizacji dostaw niż podmiot, który ma wprawdzie długą historię działalności, lecz zakończył współpracę ze swoją dotychczasową, doświadczoną kadrą.

**h) Czy znane jest źródło, z jakiego potencjalny kontrahent nabywa energię elektryczną, która ma być przedmiotem transakcji?**

W ocenie Spółki, rzetelna weryfikacja źródła, z jakiego potencjalny kontrahent nabywa energię elektryczną jest w praktyce niemożliwa do zrealizowania. Ponadto, wymaganie od potencjalnego kontrahenta, aby ujawnił to źródło jest nieracjonalne, bowiem takie informacje stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa (np. baza kontrahentów). Z tych względów od podatnika nie można wymagać, aby uzależniał podjęcie współpracy z potencjalnym kontrahentem od ustalenia źródła, z jakiego pochodzi energia elektryczna, która ma być przedmiotem transakcji.

Jak wskazano powyżej, energia elektryczna, która jest wprowadzana przez wytwórców do sieci jest zużywana przez odbiorców końcowych w tym samym momencie, a jej fizyczny przepływ następuje zawsze bezpośrednio od wytwórcy energii elektrycznej do jej odbiorcy końcowego. Co więcej, energia elektryczna wprowadzana do sieci elektroenergetycznej „miesza się” i nie jest możliwe ustalenie, od którego wytwórcy fizycznie pochodzi dany wolumen energii. Jeżeli zaś chodzi o komercyjne pochodzenie określonego wolumenu energii (tj. ustalenie łańcuchu podmiotów, które były kolejno właścicielami danego wolumenu energii elektrycznej), jego ustalenie byłoby możliwe jedynie poprzez uzyskanie od dostawcy energii elektrycznej informacji, od jakiego podmiotu nabył on tę energię. Takie informacje jednak nie są ujawniane przez dostawców, bowiem stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa, i również Spółka nie udzieliłaby swoim kontrahentom informacji, o podmiotach, od których nabywa energię elektryczną.

W tym zakresie Fiten wskazuje, że jednym z ważniejszych czynników decydujących o sukcesie prowadzonej działalności handlowej jest posiadanie rozbudowanej sieci dostawców oraz odbiorców. W sytuacji, gdy pośrednik w łańcuchu dostaw ujawniłby swojemu odbiorcy informacje o podmiocie, od którego nabywa energię elektryczną, odbiorca ten nie musiałby dłużej nabywać energii elektrycznej od pośrednika, lecz zwróciłby się bezpośrednio do jego

dostawcy (eliminując tym samym jeden z podmiotów pośredniczących i marżę pobieraną przez ten podmiot pośredniczący w związku z transakcją). Z tego względu, ujawnienie komercyjnego źródła pochodzenia oferowanej energii elektrycznej stanowiłoby niewątpliwie działanie na szkodę spółki.

Mając na uwadze powyższe, oczekiwanie od potencjalnego kontrahenta, aby ujawnił on źródło pochodzenia oferowanej energii elektrycznej jest nieracjonalne, a brak znajomości źródła pochodzenia energii elektrycznej przez podatnika nie może mieć wpływu na ocenę, czy dochował on należytej staranności przy weryfikacji potencjalnego kontrahenta.

**i) Czy potencjalny kontrahent składa deklaracje na podatek od towarów i usług? Czy potencjalny kontrahent wywiązuje się terminowo z obowiązków podatkowych?**

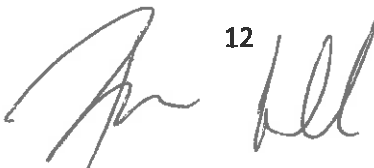
W ocenie Spółki, weryfikacja, czy potencjalny kontrahent składa w terminie deklaracje na podatek od towarów i usług wykracza istotnie ponad standard należytej staranności, jakiej można oczekiwać od potencjalnego kontrahenta.

Fiten wyjaśnia w tym zakresie, że sprawdzenie czy potencjalny kontrahent składa w terminie deklaracje na podatek od towarów i usług byłoby możliwe jedynie poprzez uzyskanie od potencjalnego kontrahenta kopii pełnych złożonych deklaracji podatkowych wraz z potwierdzeniem ich złożenia. Wskazać przy tym należy, że uzyskanie wglądu w treść deklaracji podatkowych dawałoby podatnikowi informację m.in. o wysokości marży realizowanej przez kontrahenta na zawieranych przez niego transakcjach. Takie informacje niewątpliwie stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa i nie powinny być ujawniane innym podmiotom, w szczególności zaś partnerom handlowym.

Co więcej, w praktyce biznesowej przyjętej na rynku hurtowego handlu energią elektryczną nie jest przyjęte, aby odbierać od kontrahentów kopie składanych przez nich deklaracji podatkowych. Żaden racjonalnie działający przedsiębiorca nie udostępnia publicznie takich dokumentów.

**3. Lista przesłanek należytej staranności, których spełnienia można wymagać od podmiotu działającego na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną**

W ocenie Fiten, popartej wieloletnim doświadczeniem w działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną, dokonanie należytej oceny wiarygodności potencjalnego kontrahenta polegać powinno nie na podjęciu z góry określonych czynności, lecz na zweryfikowaniu pewnych faktów i okoliczności dotyczących potencjalnego kontrahenta i planowanych transakcji. Innymi słowy, nie jest kluczowe samo w sobie jakie konkretnie czynności weryfikacyjne zostaną podjęte przez podatnika, lecz to czy podjęte przez niego działania pozwolą na ustalenie określonych faktów i okoliczności mających wpływ na ocenę wiarygodności potencjalnego kontrahenta. Co za tym idzie, lista czynności

12 

weryfikacyjnych nie może zostać ustalona „sztywno”, bowiem ustaleniu istotnych faktów i okoliczności mogą służyć różnorodne działania.

Poniżej Fiten wskazuje listę faktów i okoliczności, które – w ocenie Spółki – powinny zostać zweryfikowane przed podjęciem współpracy z potencjalnym kontrahentem, wraz ze wskazaniem przykładowych czynności weryfikacyjnych, które mogą posłużyć ustaleniu tych faktów lub okoliczności. Przy opracowaniu poniższej listy Fiten wzięła pod uwagę, że niektóre okoliczności – jakkolwiek ich ustalenie mogłoby przyczynić się do oceny wiarygodności potencjalnego kontrahenta – są w praktyce niemożliwe do zweryfikowania dla podatnika w toku jego działalności (dotyczy to na przykład ustalenia źródła, od którego potencjalny kontrahent nabywa energię, albo stosunku prawnego łączącego potencjalnego kontrahenta z osobami, które działają na jego rzecz).

### 3.1. Okoliczności podmiotowe/formalne

#### j) Czy potencjalny kontrahent jest należycie zarejestrowanym przedsiębiorcą?

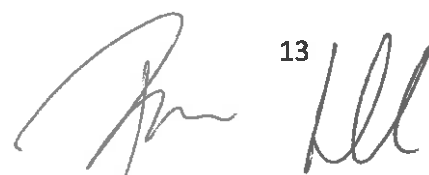
Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić np. poprzez sprawdzenie potencjalnego kontrahenta w ogólnie dostępnych, publicznych bazach: rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Weryfikacja należytej rejestracji potencjalnego kontrahenta jako przedsiębiorcy jest uzasadniona, bowiem zweryfikowanie tego faktu nie jest czynnością nadmiernie uciążliwą dla podatnika (weryfikacja może nastąpić w publicznie dostępnych bazach danych, np. na stronie internetowej: <https://ems.ms.gov.pl/krs/wyszukiwaniepodmiotu>), natomiast prowadzenie działalności gospodarczej pomimo braku rejestracji stanowi okoliczność poddającą w wątpliwość wiarygodność potencjalnego kontrahenta.

#### k) Czy potencjalny kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny?

Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić np. poprzez odebranie od potencjalnego kontrahenta dokumentów potwierdzających rejestrację (np. zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R) lub poprzez wystąpienie do właściwego organu Krajowej Administracji Skarbowej z wnioskiem o potwierdzenie rejestracji potencjalnego kontrahenta jako podatnika VAT czynnego.

Weryfikacja rejestracji potencjalnego kontrahenta jako podatnika VAT czynnego jest uzasadniona, bowiem podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktur wystawionych przez podmiot, który nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym. Ponadto, rejestracja potencjalnego kontrahenta jako podatnika VAT czynnego potwierdza również nadanie temu kontrahentowi numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Co więcej, fakt, że potencjalny kontrahent jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym potwierdza, że naczelnik właściwego urzędu skarbowego nie



stwierdził w odniesieniu do tego kontrahenta wystąpienia okoliczności określonych w art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT<sup>2</sup>, w szczególności, że:

- podatnik nie istnieje;
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem;
- kontrahent będąc obowiązany do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3 ustawy o VAT, nie złożył takich deklaracji za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały;
- kontrahent składał przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracje, o których mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia;
- kontrahent wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane.



**l) Czy potencjalny kontrahent posiada wszelkie wymagane prawem koncesje lub zezwolenia niezbędne do realizacji transakcji, które mają być przedmiotem umowy?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić np. poprzez sprawdzenie, czy potencjalny podmiot figuruje w ogólnie dostępnych, publicznych bazach prowadzonych przez właściwego regulatora rynku - w Polsce przez Urząd Regulacji Energetyki (np. na stronie internetowej: <https://bip.ure.gov.pl/bip/form/6,Rejestr-przedsiębiorstw-energetycznych-posiadajacych-koncesje-inna-niz-w-zakresi.html>).

Weryfikacja posiadania wymaganej prawem koncesji przez potencjalnego kontrahenta jest uzasadniona, bowiem zweryfikowanie tego faktu nie jest czynnością nadmiernie uciążliwą dla podatnika (weryfikacja może nastąpić w publicznie dostępnych bazach danych, np. na stronie internetowej: <https://bip.ure.gov.pl/bip/form/6,Rejestr-przedsiębiorstw-energetycznych-posiadajacych-koncesje-inna-niz-w-zakresi.html>), natomiast prowadzenie działalności gospodarczej pomimo braku wymaganej prawem koncesji lub zezwolenia stanowi okoliczność poddającą w wątpliwość wiarygodność potencjalnego kontrahenta.

Fiten podkreśla w tym zakresie, że weryfikacja posiadania koncesji lub zezwolenia przez potencjalnego kontrahenta powinna nastąpić wyłącznie w sytuacji, gdy transakcje, które mają być przeprowadzone z tym kontrahentem wymagają posiadania takiej koncesji lub zezwolenia (np. hurtowy handel energią elektryczną w polskich sieciach elektroenergetycznych wymaga posiadania koncesji na obrót energią elektryczną, handel w czeskich sieciach elektroenergetycznych wymaga posiadania zezwolenia, natomiast handel w sieciach niemieckich nie wymaga posiadania ani koncesji, ani zezwolenia). W przypadku, gdy planowane transakcje mają dotyczyć energii w czeskich sieciach elektroenergetycznych nie ma potrzeby weryfikacji, czy potencjalny kontrahent dysponuje koncesją na obrót energią

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.; dalej: ustawa o VAT).

 14 

elektryczną w Polsce, natomiast uzasadnione jest zweryfikowanie, czy posiada odpowiednie zezwolenie niezbędne do prowadzenia handlu w czeskich sieciach elektroenergetycznych.

**m) Czy przedmiot transakcji z potencjalnym kontrahentem jest zgodny z profilem jego działalności?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić np. poprzez sprawdzenie czy przedmiot planowanej transakcji odpowiada profilowi działalności wskazanemu w Dziale 3. Rubryce 1. odpisu aktualnego z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, albo czy przedmiot planowanej transakcji odpowiada informacjom o profilu działalności zawartym na stronie internetowej potencjalnego kontrahenta lub informacjom o działalności potencjalnego kontrahenta przedstawionym przez jego przedstawicieli podczas rozmowy lub spotkania.

Weryfikacja zgodności profilu działalności potencjalnego kontrahenta z przedmiotem planowanej transakcji jest uzasadniona, bowiem zweryfikowanie tego faktu nie jest czynnością nadmiernie uciążliwą dla podatnika (weryfikacja może nastąpić w publicznie dostępnych bazach danych, np. na stronie internetowej: <https://ems.ms.gov.pl/krs/wyszukiwaniepodmiotu>), albo na stronie internetowej potencjalnego kontrahenta. Oferowanie zawarcia transakcji niezgodnej z profilem działalności potencjalnego kontrahenta może zaś budzić wątpliwości co do jego rzetelności, bowiem takie zachowanie jest niezgodne z panującym na rynku standardem.

**n) Czy potencjalny kontrahent posiada dostęp do sieci przesyłowych umożliwiający realizację transakcji, które mają być przedmiotem umowy?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić np. poprzez sprawdzenie czy potencjalny kontrahent figuruje na liście podmiotów posiadających dostęp do sieci elektroenergetycznej, jeżeli dany operator sieci przesyłowej publikuje takie informacje (np. na stronie internetowej: <http://www.50hertz.com/en/Grid-Access/Balancing-groups>) lub poprzez skuteczne zrealizowanie transakcji testowej (tj. pierwszej transakcji z danym kontrahentem, której wolumen jest niewielki, a jej celem nie jest realizacja zysku, lecz sprawdzenie, czy potencjalny kontrahent rzeczywiście posiada możliwości realizacji dostawy – w szczególności *traderów*, dostęp do sieci, itp.).

Weryfikacja dostępu kontrahenta do sieci elektroenergetycznej, w której ma być zrealizowana transakcja jest uzasadniona, bowiem brak dostępu do tej sieci czyni niemożliwym faktyczną realizację dostawy. Ostatecznym potwierdzeniem dostępu do danej sieci przez potencjalnego kontrahenta jest skuteczna realizacja transakcji na dostawę energii elektrycznej.

### 3.2. Okoliczności przedmiotowe/ekonomiczne

- a) **Czy cena towaru mającego być przedmiotem transakcji nie odbiega w istotny sposób od ceny, którą podatnik stosuje zazwyczaj w tego rodzaju transakcjach?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić poprzez porównanie ceny oferowanej przez potencjalnego kontrahenta do cen oferowanych przez innych kontrahentów podatnika w porównywalnych transakcjach.

Weryfikacja czy cena towaru mającego być przedmiotem transakcji nie odbiega w istotny sposób od ceny, którą podatnik stosuje zazwyczaj w tego rodzaju transakcjach jest uzasadniona, bowiem stosowanie ceny znacząco odbiegającej od cen rynkowych (szczególnie ceny znacząco niższej niż cena rynkowa) może świadczyć o tym, że celem transakcji nie jest osiągnięcie zysku przez potencjalnego kontrahenta, tj. zrealizowanie marży na tej transakcji. Zawieranie transakcji w celach innych niż realizacja zysku jest zaś działaniem niezgodnym z rynkowym standardem działalności, a co za tym idzie może budzić wątpliwości co do rzetelności potencjalnego kontrahenta.

Fiten podkreśla przy tym, że oceniając, czy cena oferowana przez potencjalnego kontrahenta nie odbiega znacząco od ceny rynkowej należy uwzględnić wszystkie okoliczności danej transakcji (np. termin płatności oferowany przez kontrahenta; wolumen dostawy oferowany przez kontrahenta, czy transakcja jest realizowana na giełdzie i na jakiej).

Zasadniczo, jak wynika z wieloletniego doświadczenia Spółki w działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną, im krótszy jest oferowany przez dostawcę termin płatności, tym niższa jest oferowana przez niego cena. Wynika to z faktu, że oferując odroczonej termin płatności, w cenie towaru należy uwzględnić również koszty kredytowania odbiorcy towaru, czyli doliczyć do ceny oferowanego towaru opłatę za to, że odbiorca może przez dłuższy czas dysponować środkami pieniężnymi, które powinien zapłacić dostawcy. W sytuacji natomiast, gdy termin płatności jest krótki lub płatność ma nastąpić z przed dokonaniem dostawy (co również jest praktykowane na rynku hurtowego handlu energią elektryczną), koszty kredytowania odbiorcy są niższe lub nie występują w ogóle, co uzasadnia zaoferowanie niższej ceny.

- b) **Czy termin płatności za towar mający być przedmiotem transakcji nie odbiega w istotny sposób od terminu płatności stosowanego zazwyczaj w tego rodzaju transakcjach?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności może nastąpić poprzez porównanie terminu płatności oferowanego przez potencjalnego kontrahenta do cen oferowanych przez innych kontrahentów podatnika w porównywalnych transakcjach.

Weryfikacja czy termin płatności oferowany przez potencjalnego kontrahenta nie odbiega w istotny sposób od terminu płatności, którą podatnik stosuje zazwyczaj w tego rodzaju



transakcjach jest uzasadniona, bowiem stosowanie warunków transakcji istotnie odbiegających od typowych warunków tego rodzaju transakcji należy uznać za działanie niezgodne z rynkowym standardem, a co za tym idzie może budzić wątpliwości co do rzetelności potencjalnego kontrahenta. Ponadto, oferowany termin płatności jest istotnym elementem wpływającym na ocenę, czy pozostałe warunki transakcji zaoferowane przez potencjalnego kontrahenta są racjonalne. Jak bowiem Spółka wskazała w punkcie 2.2. a) powyżej, wszystkie warunki transakcji powinny być oceniane przez podatnika łącznie, bowiem jedynie w ten sposób można ustalić, czy są one racjonalne gospodarczo.

### 3.3. Okoliczności dotyczące przebiegu transakcji



- a) **Czy transakcje mają być realizowane na podstawie pisemnej umowy, sporządzonej wg jednego z wzorców umownych powszechnie stosowanych na rynku hurtowego handlu energią elektryczną?**

Wskazana okoliczność dotycząca przebiegu transakcji jest istotnym elementem weryfikacji kontrahenta, ponieważ realizacja transakcji na podstawie pisemnej umowy ramowej, sporządzonej wg jednego z wzorców umownych powszechnie stosowanych na rynku hurtowego handlu energią elektryczną jest standardem na w działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną. Najczęściej stosowanym wzorcem umownym jest umowa ramowa EFET. Uchylenie się przez potencjalnego kontrahenta od zawarcia takiej umowy byłoby działaniem niezgodnym ze standardem rynkowym, a przez to mogłoby budzić wątpliwości co do rzetelności kontrahenta.

Ponadto Fiten wyjaśnia, że powszechnie stosowane wzorce umowne (np. umowa ramowa EFET) zostały opracowane przez najważniejsze organizacje zrzeszające uczestników rynku hurtowego handlu energią elektryczną i zostały skonstruowane w taki sposób, aby:

- zapewnić najdalej posuniętą równość podmiotów będących stronami umowy;
- uprościć proces negocjowania umów i rozwiązywanie potencjalnych sporów, które mogą powstać na ich kanwie;
- zapewnić jednolite rozumienie i stosowanie pojęć użytych w umowach i postanowieniach umownych;
- zapewnić transparentność działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną;
- zawierać wszystkie niezbędne informacje i postanowienia, które mogą być istotne przy prowadzeniu hurtowego handlu energią elektryczną.

Jednocześnie, powszechnie stosowane w hurtowym obrocie energią elektryczną wzorce umowne zawierają oświadczenia obu stron umowy, dotyczące m.in. ich profesjonalizmu, działania na własny rachunek, możliwości realizacji transakcji, itp. Odbieranie takich oświadczeń i działanie na ich podstawie jest standardem rynkowym, przyjętym nie tylko na rynku hurtowego handlu energią elektryczną.

 17 

- b) Czy płatności za towary mające być przedmiotem transakcji mają być dokonywane przelewem na rachunek bankowy?**

Wskazana okoliczność dotycząca przebiegu transakcji jest istotnym elementem weryfikacji kontrahenta, ponieważ realizacja płatności przelewem na rachunek bankowy jest standardem na w działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną. Stosowanie w transakcjach z potencjalnym kontrahentem innej formy płatności byłoby działaniem niezgodnym ze standardem rynkowym, a przez to mogłoby budzić wątpliwości co do rzetelności kontrahenta.

- c) Czy traderzy działający na rzecz kontrahenta są profesjonalni?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności może zostać przeprowadzona poprzez kontakt (osobisty, telefoniczny lub mailowy) traderów podatnika z traderami potencjalnego kontrahenta (w toku takiego kontaktu traderzy podatnika mogą ocenić, czy traderzy potencjalnego kontrahenta mają wiedzę o rynku, posługują się charakterystycznym, branżowym językiem, itp.) oraz poprzez faktycznej realizacji transakcji, których warunki uzgadniane są z traderami potencjalnego kontrahenta.



Jak wyjaśniono powyżej, prowadzenie działalności na rynku hurtowego handlu energią elektryczną nie wymaga posiadania infrastruktury takiej jak maszyny, hale produkcyjne lub magazynowe, czy biura. Kluczowym natomiast elementem dla skutecznego działania na rynku hurtowego handlu energią elektryczną jest dysponowanie kadrą profesjonalnych traderów. Realizacja kontraktu na rynku hurtowego obrotu energią elektryczną i jego prawidłowe zgłoszenie do operatora systemu przesyłowego wymaga złożonej wiedzy, natomiast brak doświadczonej kadry traderów po stronie potencjalnego kontrahenta może doprowadzić do błędnego zgłoszenia transakcji do operatora, a w konsekwencji do niezrealizowania transakcji.

Z powyższych względów weryfikacja profesjonalizmu traderów działających na rzecz potencjalnego kontrahenta jest uzasadniona (dokonuje się jej np. poprzez skuteczne przeprowadzenie transakcji testowej).

- d) Czy dostawa towaru będącego przedmiotem transakcji została faktycznie zrealizowana?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności następuje przede wszystkim poprzez otrzymanie przez operatora sieci elektroenergetyczne potwierdzenia realizacji transakcji.

Weryfikacja czy dostawa towaru będącego przedmiotem transakcji została faktycznie zrealizowana jest kluczowa przy weryfikacji kontrahenta, bowiem ostatecznie potwierdza rzeczywistą możliwość realizowania transakcji przez ten podmiot.

 18 

**e) Czy wystawione przez kontrahenta faktury odzwierciedlają przedmiot i warunki transakcji?**

Weryfikacja wskazanej okoliczności następuje poprzez porównanie danych zawartych na fakturze wystawionej przez kontrahenta z warunkami zrealizowanej transakcji (w szczególności z umówionym wolumenem, ceną i terminem płatności).

Weryfikacja czy wystawione przez kontrahenta faktury odzwierciedlają przedmiot i warunki transakcji jest uzasadniona, bowiem jedynie faktury poprawne materialnie (dokumentujące dostawę towaru zgodnie z jej faktycznym przebiegiem) stanowią podstawę do odliczenia podatku VAT naliczonego. Ponadto, wskazanie na fakturze błędnych danych dotyczących dostawy towaru (w szczególności w sytuacji, gdy ma to miejsce wielokrotnie) może świadczyć o braku profesjonalizmu pracowników kontrahenta, a co za tym idzie może wzbudzać wątpliwości co do rzetelności kontrahenta.



\*\*\*

W odniesieniu do wskazanych powyżej okoliczności i faktów, które powinny podlegać weryfikacji Spółka wskazuje, że wystąpienie okoliczności przeciwnych (np. sytuacja, gdy profil działalności wskazany w Dziale 3. Rubryce 1. odpisu z rejestru przedsiębiorców KRS nie jest zgodny z przedmiotem transakcji, której zawarcie oferuje potencjalny kontrahent, albo sytuacja, gdy na fakturze wystawionej przez kontrahenta pojawiają się błędy) nie musi świadczyć o nierzetelności tego podmiotu i nie może automatycznie oznaczać, że podatnik nie powinien prowadzić handlu z takim podmiotem. Takie sytuacje powinny być jednak przez podatnika wyjaśniane w celu upewnienia się co do rzetelności potencjalnego kontrahenta.

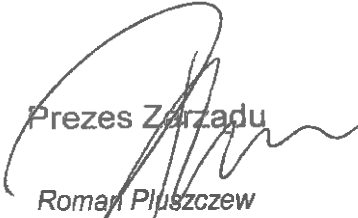
Jednocześnie wskazać należy, że nawet w przypadku powzięcia wątpliwości co do rzetelności potencjalnego kontrahenta, działania, których podjęcia można od podatnika racjonalnie wymagać muszą pozostawać w zakresie jego rzeczywistych możliwości (uwzględniając także, że głównym celem działalności handlowej jest osiągnięcie zysku, a nie zastępowanie organów państwa w wykrywaniu nierzetelnych podatników).

\*\*\*

Fiten wskazuje także, że w ocenie Spółki **nie można wymagać od podatnika podjęcia dodatkowych czynności weryfikacyjnych, w sytuacji gdy po zweryfikowaniu wymienionych powyżej okoliczności i faktów nie ujawniły się informacje mogące wzbudzać wątpliwości co do uczciwości kontrahenta, jego rzetelności lub zgodności z prawem celu realizowanych przez niego transakcji.** Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, podatnik zobowiązany jest do weryfikacji swojego kontrahenta jedynie w sytuacji, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo. Organy podatkowe nie mogą natomiast w sposób generalny wymagać, żeby podatnik weryfikował swojego kontrahenta, w szczególności zaś badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w

 19 

celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (por. wyrok TSUE z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 *Stechcorp*, pkt 52).

  
Prezes Zarządu  
Roman Piłszczew

  
Członek Zarządu  
Sebastian Woźniak

**FITEN S.A.**  
w restrukturyzacji  
ul. Ligocka 103  
40-568 KATOWICE  
REGON 240547273  
NIP 634-262-23-28