

Warszawa, dn. 28 lipca 2017 r.

Sz. P. Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Dot. zawiadomienia nr PT3.8101.9.201 – opinia Spółki w sprawie listy przesłanek
należytej staranności

Wznowy Pawle Ministrze,

W imieniu spółki Grupa LOTOS S.A. („Spółka”), jako osoba upoważniona do reprezentowania Spółki, w nawiązaniu do zawiadomienia Ministerstwa Finansów - Podsekretarza Stanu Pawła Gruza („Podsekretarz Stanu”) o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z dnia **30 czerwca 2017 r.** nr PT3.8101.9.2017 („Zawiadomienie”), wydanego na podstawie § 5 Zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 20 czerwca 2017 r.¹, w którym Podsekretarz Stanu zawiadomił o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego, niniejszym wskazuje, co następuje.

I. Uwaga ogólna

I.1. Spółka na wstępie wskazuje, iż - zdaniem Spółki - z uwagi na: **(i)** brak w Polsce oficjalnego wzorca tzw. należytej staranności w kontaktach z kontrahentem, a także **(ii)** rozbieżności występujące pomiędzy przesłankami świadczącymi o dochowaniu tzw. należytej staranności, wskazywanymi w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”), a praktyką polskich organów podatkowych i (rozbieżnym) orzecznictwem polskich sądów administracyjnych (w szczególności co do tego czy podatnik ‘powinien był wiedzieć’ o oszustwie w zakresie podatku VAT), niejednokrotnie

¹ Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 czerwca 2017 r. w sprawie konsultacji podatkowych (Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów z 2017 r. Poz. 122), („Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 20 czerwca 2017 r.”).

dochodzi do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego - na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4) lit. a) ustawy o VAT² - podatnikom podatku VAT, którzy nieświadomie stali się uczestnikami tzw. karuzeli podatkowej. W takiej sytuacji, nieświadomy uczestnik tzw. karuzeli podatkowej jest zobowiązany do poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku VAT (poniesienia odpowiedzialności za nieuczciwych kontrahentów, znajdujących się na poprzednich etapach łańcucha transakcji, którzy 'ukradli podatek VAT' zapłacony im w cenie towaru / świadczonej usługi) - wbrew podstawowej, konstrukcyjnej zasadzie podatku VAT, którą jest jego neutralność dla przedsiębiorcy.

1.2. Dlatego też, Spółka popiera inicjatywę Ministerstwa Rozwoju i Finansów co do zaproponowania oficjalnego wzorca tzw. należytej staranności podatnika podatku VAT. Jednocześnie Spółka wskazuje, iż taki wzorzec - lista praktycznych działań, jakie mogą świadczyć o dochowaniu przez podatnika tzw. należytej staranności w kontaktach z kontrahentem - powinien zostać stworzony przy uwzględnieniu **racjonalności biznesowej działania** danego podatnika, tj. realnych możliwości dochowywania tego wzorca³ - bez zakłócenia normalnego toku prowadzenia działalności gospodarczej. Co więcej, wzorzec tzw. należytej staranności powinien wskazywać **obiektywne okoliczności** potwierdzające dochowanie tzw. należytej staranności w kontaktach z kontrahentem (a więc bez uwzględnienia dodatkowych procedur weryfikacji kontrahentów, zawartych w przepisach wewnętrznych danego podatnika).

1.3. Jednocześnie należy podkreślić, iż ocena dochowania przez podatnika tzw. należytej staranności nie może stać się oceną arbitralną, prowadzącą do nałożenia na podatnika odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, a nie na zasadzie winy (tj. bez konieczności udowadniania przez organy podatkowe świadomego uczestnictwa podatnika w transakcji mającej na celu oszustwo podatkowe)⁴. Organy podatkowe nie mogą bowiem przerzucać na podatnika podatku VAT ciężaru dowodu w zakresie wykazania istnienia tzw. dobrej wiary po stronie tego podatnika podatku VAT.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. Poz. 1221 ze zm.), („ustawa o VAT”).

Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4) lit. a) ustawy o VAT „nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego: faktury i dokumenty celne w przypadku gdy: (...) 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne: a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności.”

³ Spółka zawiera miesięcznie c transakcji zakupowych, oraz transakcji sprzedażowych.

⁴ Tak np. w nieprawomocnym wyroku WSA w Białymstoku z dnia **21 grudnia 2016 r.** (sygn. akt I SA/Bk 600/16), gdzie Sąd wskazał, iż „wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby (...) poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa. W rezultacie, ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw.”

I.4. Z analizy orzecznictwa sądowego / stanów faktycznych wynika, iż należyta staranność nie jest dochowana przez podatnika podatku VAT, gdy ten podatnik **albo** wiedział **albo** powinien był wiedzieć, że transakcja, w której brał lub bierze udział wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT.

I.5. Zdaniem Spółki, o **'wiedzy'** podatnika podatku VAT ('wiedział'), że transakcja, w której ten podatnik brał lub bierze udział wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, można mówić tylko wtedy, gdy osoby będące w organach zarządzających takiego podatnika wiedziały o tym przestępstwie **albo** brały w tym przestępstwie udział. Przy czym, nielegalne działania pracownika podatnika innego niż ww. osoby, bez wiedzy albo bez udziału osób pełniących funkcje w organach zarządzających takiego podatnika, nie powinny skutkować uznaniem, iż podatnik podatku VAT brał lub bierze udział w przestępstwie, mającym na celu wyłudzenie podatku VAT, tzn. iż podatnik 'wiedział'.

Spółka uważa, iż w **każdej** sytuacji, gdy organ podatkowy twierdzi, iż podatnik podatku VAT brał lub bierze udział w przestępstwie, mającym na celu wyłudzenie podatku VAT - to właśnie na organie podatkowym spoczywa obowiązek wykazania, iż ten podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja, w której brał lub bierze udział wiązała się z przestępstwem⁵.

I.6.1. W praktyce (co wynika z analizy orzeczeń sądowych) znacznie częściej spotykane są natomiast sytuacje, gdy podatnikowi stawiany jest zarzut, iż **'powinien był wiedzieć'** (a nie 'wiedział'), że transakcja, w której brał lub bierze udział wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT. Wskazać należy, iż pojęcie 'powinien był wiedzieć' jest niedookreślone i w praktyce może być arbitralnie interpretowane (analiza orzeczeń sądowych wskazuje, iż organy podatkowe przyjęły stanowisko znacznie bardziej restrykcyjne niżby to wynikało z orzecznictwa TSUE w sprawie JAGIEŁŁO⁶ czy STEHCEMP).

I.6.2. Spółka wskazuje, iż - zdaniem Spółki - co do zasady w przypadku transakcji pomiędzy podatnikami podatku VAT, gdy:

⁵ Takie stanowisko jest prezentowane przez TSUE. Jak bowiem wskazano w wyroku TSUE z dnia 22 października 2015 r. w sprawie PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi (sygn. akt C-277/14), („STEHCEMP”) „*właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (zob. podobnie wyroki: Bonik [sygn. akt] C 285/11, (...); ŁWK - 56 [sygn. akt] C 643/11).*”

⁶ Postanowienie TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. Marcin Jagiełło przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi (sygn. akt C-33/13), („JAGIEŁŁO”).

- 1) towar jest rzeczywiście dostarczony do nabywcy i jest zgodny z opisem towaru, wskazanym na fakturze VAT, dokumentującej tę dostawę / usługa jest faktycznie wykonana zgodnie z treścią faktury,
- 2) cena za towar / usługę nie jest (rażąco) niższa od ceny rynkowej (przy uwzględnieniu specyficznych reguł ustalania cen rynkowych dla danych grup towarów / usług) oraz
- 3) płatność za towar / usługę była w całości dokonana przez nabywcę towaru / usługi za pośrednictwem rachunku bankowego, na rachunek bankowy kontrahenta, wskazany na fakturze VAT, dokumentującej dostawę tego towaru / usługi (ewentualnie płatność jest dokonana w inny sposób niż gotówką, np. kartą płatniczą powiązaną z rachunkiem bankowym),

wówczas po stronie podatnika podatku VAT, będącego nabywcą towaru / usługi powinno istnieć 'domniemanie' rzetelności takiej transakcji, a zatem nie można w takim wypadku postawić podatnikowi zarzutu, iż powinien był wiedzieć, że transakcja, w której brał lub bierze udział wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT. Ten standard powinien obowiązywać w każdej branży.

Okoliczności wskazane w **pkt I.6.2.** powyżej mają charakter **obiektywny**, a zatem bezspornie kontrolowalny. Dodawanie innych (w szczególności nieobiektywnych) elementów, takich jak np. opisane w pkt II poniżej, powoduje w praktyce dowolność w ocenie, czy została zachowana tzw. należyta staranność.

I.7. Spółka wskazuje, iż z uwagi na przedmiot działalności gospodarczej Spółki (handel paliwami), niżej przedstawione przykłady działań, które - zdaniem Spółki (w razie niepodzielenia w całości stanowiska Spółki z pkt I.6.2. powyżej) - mogą świadczyć o dochowaniu tzw. należytej staranności mogą być nieadekwatne do oceny zachowań podatników podatku VAT, prowadzących działalność gospodarczą w branżach innych niż - ogólnie ujmując - branża paliwowa.

II. Przykłady działań możliwych do dokonania przez podatnika w celu sprawdzenia rzetelności swego kontrahenta

II.1. Spółka, zachowując podział kryteriów, dokonany w Zawiadomieniu wskazuje, iż - zdaniem Spółki - o dochowaniu tzw. należytej staranności w kontaktach z kontrahentem mogą wskazywać m.in.:

1) kryteria podmiotowe / formalne

- a) dokonanie podstawowej weryfikacji kontrahenta, a więc takiej weryfikacji, która w świetle orzecznictwa TSUE nie będzie przekraczała zakresu zwykłej weryfikacji, wchodzącej w zakres **obowiązków** przezornego podatnika-

przedsiębiorcy, tak jak pozyskanie aktualnego odpisu KRS kontrahenta⁷, pozyskanie potwierdzenia rejestracji kontrahenta jako podatnika VAT czynnego na moment dokonywania transakcji, weryfikacja dysponowania przez kontrahenta zezwoleniami / koncesjami wymaganymi do prowadzenia działalności gospodarczej w danej branży, weryfikacja domeny adresu mailowego, z którego wysyłane są faktury VAT, dokumentujące dostawę towaru / świadczenie usługi w zakresie zgodności z nazwą Spółki;

w ocenie Spółki, kwestia ww. kontroli formalnej nie ma żadnego znaczenia w sytuacji dokonania płatności na rachunek bankowy (w inny sposób niż w gotówce); warunkiem otwarcia nowego rachunku bankowego dla podatnika podatku VAT powinno być m.in. dostarczenie dokumentów o rejestracji danego podmiotu jako podatnika podatku VAT, a informacja o wyrejestrowaniu takiego podmiotu z rejestru podatników podatku VAT powinna być automatycznie przekazywana do banku (by ten np. niezwłocznie zablokował rachunek bankowy takiego podmiotu);

- b) przy czym, zdaniem Spółki, co do zasady - w normalnym toku prowadzenia działalności gospodarczej, wbrew stanowisku wyrażonemu w Zawiadomieniu, nie zawsze jest możliwa (realna do przeprowadzenia) weryfikacja: (i) wypłacalności nowego kontrahenta (z uwagi na to, iż np. jest to nowy podmiot na rynku), jak również (ii) wiarygodności osób reprezentujących kontrahenta - poza sprawdzeniem danych podmiotu umocowanego do reprezentowania kontrahenta, wpisanych w KRS (nowe podmioty na rynku mogą bowiem ustanawiać swoich agentów - osoby rozpoznawalne w danej branży, o rozległych kontaktach biznesowych, które nie będą wchodziły w skład organów danego podatnika);

z punktu widzenia podatnika podatku VAT, weryfikacja wypłacalności kontrahenta ma znaczenie tylko w sytuacji transakcji sprzedażowych, a nie transakcji zakupowych (gdy zapłata następuje po dostawie towarów / świadczeniu usług, a nie z góry); kwestia oceny wiarygodności osób reprezentujących kontrahenta nie powinna być w ogóle przedmiotem zainteresowania podatnika podatku VAT; po stronie podatnika podatku VAT istnieje domniemanie, iż jeżeli ktoś 'oficjalnie' działa na rynku i może prowadzić działalność gospodarczą, to nie jest podmiotem, który popełnił przestępstwo, natomiast jeżeli ktoś popełnił przestępstwo, to powinien ponieść z tego tytułu odpowiedzialność i wtedy nie będzie działał na rynku (nie będzie prowadził 'oficjalnie' działalności gospodarczej);

⁷ Zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2017 r. Poz. 700 ze zm.) „domniemywa się, że dane wpisane do Rejestru są prawdziwe.”

- c) jednocześnie Spółka podkreśla, iż nie każdy nowy podmiot na rynku jest podmiotem nierzetelnym - nawet, jeśli oferuje 'konkurencyjne' ceny za dany towar / usługę

przyjęcie jako kryterium staranności tego czy podmiot jest na rynku podmiotem nowym czy podmiotem o długim stażu, o niczym nie świadczy; również podmioty długo funkcjonujące na rynku mogą być albo stać się podmiotami świadomie uczestniczącymi w tzw. karuzeli podatkowej;

- d) także - zdaniem Spółki - posiadanie przez kontrahentów tzw. 'biur wirtualnych' również nie świadczy o nierzetelności danego kontrahenta, bowiem nie każda działalność gospodarcza wiąże się z koniecznością posiadania biura, magazynu, miejsca składowania towarów;

jeżeli adres podatnika podatku VAT w tzw. 'biurze wirtualnym' (niezależnie od tego, iż ustawy podatkowe nie definiują pojęcia tzw. 'biura wirtualnego') świadczy o nierzetelności danego kontrahenta, to organy podatkowe nie powinny rejestrować dla potrzeb podatku VAT podatników podających adres w takim biurze. Jeżeli podatnik podatku VAT został zarejestrowany w tzw. 'biurze wirtualnym', to jest to taki sam podatnik, jak podatnik posiadający 'rzeczywistą' siedzibę działalności gospodarczej.

2) Kryteria przedmiotowe / ekonomiczne

- a) weryfikacja zgodności towaru, dostarczonego do nabywcy / świadczonej usługi z towarem / usługą wskazaną na fakturze VAT, dokumentującej tę dostawę / to świadczenie oraz z umową z kontrahentem;
- b) weryfikacja cen za oferowany towar / usługę (czy cena (rażąco) odbiega od cen rynkowych, przy uwzględnieniu marży, oferowanej na rynku);

kryterium ceny (rażąco) odbiegającej od ceny rynkowej powinno być, zdaniem Spółki, poprzedzone stosownymi wyliczeniami, dokonanymi przez organ (np. w zakresie wysokości marży na rynku, porównania cen oferowanych towarów / usług z cenami za analogiczny towar / usług na rynku);

jednocześnie proponowane w Zawiadomieniu kryterium 'uzasadnionego odstępstwa w zakresie cen' jest zbyt ogólnikowe; nie zawsze bowiem cena niższa niż proponowana na rynku jest ceną (rażąco) niższą niż cena rynkowa i wskazuje na charakter transakcji jako transakcji mającej na celu oszustwo podatkowe; cena niższa za dany towar / usługę niż oferowana na rynku nie zawsze musi świadczyć o oszustwie podatkowym w zakresie podatku VAT;

- c) także, zdaniem Spółki, wskazane w Zawiadomieniu kryterium 'realnego ryzyka gospodarczego' jest bardzo trudne do oceny w normalnym toku działalności gospodarczej, bowiem tzw. karuzele podatkowe są zazwyczaj transakcjami

zorganizowanymi w taki sposób, aby trudne było ich zidentyfikowanie jako transakcji oszukańczych; jednocześnie wiedza o tym, iż obrót danym towarem / świadczenie określonych usług jest szczególnie narażony na oszustwo podatkowe w zakresie podatku VAT, niejednokrotnie jest zdobywana *post factum*, na podstawie oceny dokonywanej przez organy podatkowe już po zakończeniu transakcji;

analiza stanów faktycznych w orzeczeniach sądowych wskazuje, iż zwykle podmioty biorące udział w tzw. karuzelach podatkowych to podmioty, które bardzo szybko osiągają znaczące obroty; wiedza o takich podmiotach jest jednak wyłącznie po stronie organów skarbowych, a nie po stronie podatników podatku VAT.

3) Przebieg transakcji

- a) zawieranie pisemnych umów z kontrahentem;
- b) jednocześnie, zdaniem Spółki, nie jest konieczne osobiste spotkanie z kontrahentem w jego siedzibie; obecnie jest bowiem zachowaniem typowym w toku prowadzonej działalności gospodarczej, iż postanowienia umowy i warunki dostaw są uzgadniane mailowo bądź telefonicznie⁸;
- c) weryfikacja towaru pod kątem jakości towaru;
- d) możliwość przeprowadzenia tzw. testowej dostawy towaru;
- e) płatność za dostarczony towar / usługę za pośrednictwem rachunku bankowego na rachunek bankowy kontrahenta, wskazany w treści faktury VAT, dokumentującej dostawę towaru / usługi; przy czym płatność podzielona na kwotę netto w walucie i podatek VAT w PLN nie powinna być traktowana jako przesłanka negatywna (ograniczenie ryzyka kursowego - normalna praktyka gospodarcza);
- f) także Spółka wskazuje, iż w normalnym toku prowadzenia działalności gospodarczej - wbrew stanowisku wyrażonym w Zawiadomieniu - podatnik podatku VAT, co do zasady, nie ma **obiektywnej / realnej** możliwości sprawdzenia liczby podmiotów, uczestniczących w danym łańcuchu dostaw towarów / świadczenia usług.

II.2. Przy uznaniu, iż okoliczności wskazane w pkt I.6.2. powyżej są niewystarczające do uznania, iż podatnik podatku VAT dochował tzw. należytej staranności w kontaktach z kontrahentem - zdaniem Spółki - działania z **pkt II.1. powyżej**, podjęte przez podatnika

⁸ Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 23 grudnia 2016 r. (sygn. akt I FSK 522/15) „w obrocie gospodarczym praktykowane jest kontaktowanie się za pomocą poczty mailowej, czy też utrzymywanie relacji za pomocą rozmów telefonicznych. Również zdarza się, co też prawnie jest dopuszczalne, że podmioty nawiązują kontakt przez Internet (portal internetowy).”

podatku VAT, mogą świadczyć o dochowaniu przez tego podatnika tzw. należytej staranności w kontaktach z kontrahentem, przy jednoczesnym braku zakłócenia normalnego toku prowadzenia działalności gospodarczej.

Zdaniem Spółki za dochowanie należytej staranności powinny świadczyć spełnienie okoliczności wskazanych w pkt I.6.2. powyżej.

II.3. Co więcej, ocena tzw. należytej staranności po stronie podatnika podatku VAT powinna być dokonywana przez organy skarbowe i sądy administracyjne wyłącznie przez **pryzmat wiedzy, posiadanej przez danego podatnika na moment dokonywania transakcji**, tj. bez uwzględnienia informacji zdobytych w okresie po dokonaniu transakcji przez: (i) podatnika oraz (ii) organy Państwa⁹, oceniające przebieg transakcji.

Nie może być dokonywana ocena świadomości podatnika podatku VAT co do udziału w transakcji mającej na celu oszustwo podatkowe przez pryzmat wiedzy organów podatkowych zdobytej na podstawie dokumentów, włączonych do akt postępowań podatkowych, a pozyskanych metodami śledczymi, m.in. w toku postępowań karnych czy też objętych tajemnicą bankową (takich jak zapisy z przepływów środków pieniężnych pomiędzy rachunkami bankowymi, protokoły przesłuchań świadków z postępowań karnych, protokoły z przeszukania lokali, w których prowadzona była działalność gospodarcza itd.). Wiedza pozyskana w ww. sposób jest wiedzą zastrzeżoną dla organów Państwa, dysponujących metodami śledczymi, które są przecież niedostępne dla podatnika.

Z poważaniem

DYREKTOR ds. KOMUNIKACJI
Anna Lutek
Anna Lutek

⁹ Obecnie takie stanowisko jest już również prezentowane przez sądy administracyjne. Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 23 grudnia 2017 r. (sygn. akt I FSK 522/15) „organy podatkowe, a następnie Sąd pierwszej instancji, szeroko odnosiły się również do zachowań Skarżącego mających miejsce we wrześniu 2009 r. jako mających potwierdzać brak po jego stronie "dobrej wiary". Przywolywanie faktów z tego okresu pozostawało jednak bez większego wpływu na wynik sprawy. Zaskarżone w niniejszej sprawie decyzje związane były z nieprawidłowościami ujawnionymi za okres rozliczeniowy przypadający na październik 2008 r. To zatem za ten miesiąc i ewentualnie czas go poprzedzający należało zbadać, czy Skarżący w relacjach z firmą A. S. zachował należytą staranność przystępując do kwestionowanych operacji gospodarczych, a następnie w fazie ich realizacji. Wydarzenia, których kulminacją była dokumentacja przypadająca na wrzesień 2009 r. nie mogła więc bezpośrednio wpłynąć na to, co miało miejsce blisko rok wcześniej.”