

Ostróda, dnia 28 lipca 2017 roku

Jacek Sypniewski  
Prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą  
Jacek Sypniewski Handel Odzieżą  
ul. Piastowska 4/48  
14-100 Ostróda  
NIP: 7451001927

Szanowny Pan  
Paweł Gruza  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa  
[konsultacje.nalezytastarannosc@mf.gov.pl](mailto:konsultacje.nalezytastarannosc@mf.gov.pl)

**Dotyczy:** zawiadomienie z dnia 30 czerwca 2017 r. nr PT3.8101.9.2017 o konsultacjach podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego

Szanowny Panie,

W nawiązaniu do na ogłoszonych w dniu 30 czerwca 2017 r. konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia VAT, poniżej przedstawiam stanowisko i propozycje w ww. zakresie.

### Uwagi wstępne

Jak słusznie podniesione zostało w zawiadomieniu o konsultacjach podatkowych – z orzecznictwa TSUE wynika, że przezorny przedsiębiorca powinien zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności, wyłącznie jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa.

Jednocześnie TSUE wskazał, że nie jest dopuszczalne generalne obciążanie podatników obowiązkami w zakresie ustalania, czy podmiot dostarczający towary lub usługi wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych czy dysponuje zamawianym towarem, 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.<sup>1</sup>

W sprawie C-277/14 PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi TSUE podsumował powyższe stwierdzając, że prawo do odliczenia VAT może być zakwestionowane, jeżeli zostanie ustalone „w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT (...)”.<sup>2</sup>

Mając na uwadze powyższe wskazuję, że określony, m.in. w wyniku prowadzonych obecnie konsultacji podatkowych, **catalog przesłanek należytej staranności powinien być formułowany zgodnie z myślą płynącą z wyroków TSUE, iż nie każda transakcja lub kontrahent powinien podlegać weryfikacji, a wyłącznie te zdarzenia**

<sup>11</sup> Vide wyroki: Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, pkt 60, 61; Stroj trans, C-642/11, pkt 49; postanowienie Jagiełło, C-33/13, pkt 38, 39.

<sup>2</sup> Pkt 53.

**lub podmioty, które – w świetle obiektywnie istniejących i znanych podatnikowi okoliczności – mogą budzić wątpliwości czy podejrzenia** co do ich rzetelności lub wiarygodności.

W przeciwnym bowiem razie stworzony katalog przesłanek będzie *de facto* nakładał na podatników obowiązki, które nie będą wynikały z przepisów prawa podatkowego.

#### **Uwagi w zakresie kryteriów wskazanych w zawiadomieniu o konsultacjach podatkowych**

W zawiadomieniu o konsultacjach podatkowych wskazane zostało, że zachowanie należytej staranności powinno być weryfikowane pod kątem spełnienia przesłanek zakwalifikowanych do jednego z trzech kryteriów, tj. podmiotowych/formalnych, przedmiotowych/ekonomicznych oraz dotyczących przebiegu transakcji. Jednocześnie w zawiadomieniu wskazano szereg przykładowych elementów weryfikacji transakcji czy kontrahenta.

Pozyskanie takich informacji jak dotyczące zarejestrowania kontrahenta jako podatnika VAT czynnego, dotyczące zarejestrowania działalności gospodarczej/osoby prawnej czy dotyczące rejestracji statystycznej jest możliwe, w szczególności dzięki narzędziom dostępnym elektronicznie<sup>3</sup>. Także weryfikacja posiadania wymaganych pozwoleń/koncesji jest możliwa<sup>4</sup> czy też, w znacznym stopniu, potwierdzenie zgodności profilu działalności firmy z oferowanym towarem (poprzez porównanie zgłoszonych PKD firmy z oferowanym towarem). Z kolei znajomość rynku i branży pozwala, co do zasady, ocenić czy oferowana cena jest korzystna i rynkowa czy też już zaniżona (bez uzasadnienia ekonomicznego), a zatem mogąca budzić wątpliwości.

Jednocześnie, **część przykładowych kryteriów wskazanych w zawiadomieniu o konsultacjach podatkowych jest trudna do ustalenia, z uwagi na brak dostępnych narzędzi, niewspółmiernie kosztowna, a czasami wręcz nieosiągalna**. W szczególności ustalenie czy kontrahent jest wypłacalny (czy chodzi o analizy wywiadowni gospodarczych?), czy osoby reprezentujące podmiot są wiarygodne (wg jakich kryteriów należy to oceniać), jakie jest źródło pochodzenia towaru (kontrahent może nie chcieć go wskazać, co jest w pełni zrozumiałe), ile podmiotów uczestniczyło wcześniej w obrocie tym samym towarem (nabywca towaru ma kontakt wyłącznie z jednym dostawcą, nie ma więc jak ustalić tej okoliczności).

Inną kwestią jest **adekwatność niektórych ze wskazanych kryteriów**, np. płatności gotówkowe (w ramach limitów określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej taki sposób płatności nie jest podejrzany) czy odwrócona płatność w stosunku do ruchu towaru (przedpłata jest częstym sposobem regulowania należności, w szczególności w sytuacji gdy towar jest dostarczany pod zamówienie klienta, a nie już gotowy).

#### **Uwagi szczegółowe w zakresie należytej staranności**

Takie działania jak pozyskanie od kontrahenta lub z publicznie dostępnych baz danych informacji/dokumentów świadczących o:

1. **statusie kontrahenta jako podatnika VAT czynnego** (co świadczy o dopełnieniu obowiązku rejestracji dla potrzeb VAT i pośrednio wskazuje na wywiązywanie się z obowiązków podatkowych),
2. **rejestracji kontrahenta w CEIDG, KRS lub REGON** (co świadczy o dopełnieniu obowiązku rejestracji działalności gospodarczej i pośrednio wskazuje na prowadzenie działalności gospodarczej, a ponadto umożliwia ustalenie istotnych informacji, tj. profilu działalności firmy, adresu firmy, osób reprezentujących podmiot),

pozwała na weryfikację podmiotu w zakresie kryteriów podmiotowych i przedmiotowych.

---

<sup>3</sup> Istnieje możliwość pozyskania dokumentów z publicznie dostępnych baz danych CEIDG, KRS, REGON, Portalu podatkowego czy bazy VIES.

<sup>4</sup> Przykładowo w bazie URE można weryfikować koncesje energetyczne.

Innym działaniem, funkcjonującym na rynku w szczególności w obszarze zamówień publicznych, jest **przedstawianie zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach lub ZUS**. W ten sposób jest możliwe potwierdzenie, że kontrahent wywiązuje się z obowiązków podatkowych.

Okolicznością wskazującą na wywiązywanie się przez kontrahenta z obowiązków podatkowych może być także w szczególności **pozyskanie UPO JPK VAT czy wręcz samych numerów referencyjnych** (identyfikatorów dokumentów) dokumentów JPK VAT (dzięki udostępnionym narzędziom istnieje możliwość sprawdzenia czy pliki JPK VAT są składane). UPO JPK VAT nie zawiera danych wrażliwych (tak jak np. deklaracja podatkowa), a jednocześnie świadczy o przekazywaniu do MF informacji z rejestrów VAT i tym samym poddawaniu się bieżącemu monitoringowi i kontroli ze strony organów podatkowych.

Wreszcie Ministerstwo Finansów może rozważyć udostępnienie na Portalu podatkowym narzędzia do **weryfikacji tego, czy dana firma nie znajduje się w Bazie Podmiotów Szczególnych** lub wprowadzenie innego podobnego narzędzia, np. wzorowanego na czeskim rozwiązaniu dotyczącym nierzetelnych podatników VAT (o istnieniu takiego narzędzia w Czechach Ministerstwo Finansów informowało w ubiegłym roku<sup>5</sup>).

Z kolei **ocena czy warunki transakcji nie odbiegają od standardowych**, w szczególności w zakresie oferowanej ceny, zasad transportu towaru, warunków płatności za towar, przyjętych zasad komunikacji, narodowości kontrahentów, pozwala na weryfikację, czy dana transakcja przebiega w zwyczajny, normalny sposób, a zatem jest bezpieczna czy też istnieją podstawy do podejrzeń względem towarów lub kontrahenta.

W zawiadomieniu o konsultacjach podatkowych wskazane zostało, że planowane jest stworzenie jednej listy adresowanej do ogółu podatników, jednakże dopuszcza się możliwość sformułowania odrębnej listy dla konkretnych branż.

**Zasadne byłoby wskazanie kryteriów dla przypadków, w których towary nabywane są na targowiskach, halach targowych. W takich bowiem miejscach handel ma swoją specyfikę**, związaną z niewystawianiem całości towaru na danym stanowisku, ale trzymaniem go w samochodach czy pobliskich magazynach.

W kontekście uwag poczynionych na wstępie zwracam uwagę, że fakt, iż określony przedsiębiorca prowadzi stoisko na targowisku/punkt w hali targowej oznacza, że podmiot ten wszedł w relacje handlowe z innym podmiotem, tj. zarządcą targowiska/hali targowej i został zweryfikowany przez ten podmiot, tj. ustalone zostało że jest to firma należycie zarejestrowana, która może prowadzić działalność gospodarczą w danym miejscu/obiekcie. W konsekwencji można przyjąć założenie, że taki przedsiębiorca jest zwyczajną firmą, prowadzącą realną działalność gospodarczą, a nie „słupem”.

Niezależnie od powyższego, dla wykazania staranności przy nabywaniu towarów na targowisku/hali targowej podmiot może podjąć poniższe działania.

1. W sytuacji, w której zakup towaru następuje na stoisku targowym/w punkcie w hali targowej, **zasadne wydaje się sprawdzenie jaki podmiot jest uprawniony do prowadzenia danego stoiska targowego/punktu w hali targowej**. Taka weryfikacja może w szczególności polegać na zwróceniu się do zarządcy targowiska/hali targowej o potwierdzenie danych podmiotu zajmującego określone stanowisko czy wręcz zwróceniu się do pracownika stoiska/punktu w hali targowej o wskazanie danych podmiotu, który prowadzi dane stoisko/punkt i np. okazanie umowy najmu/wyciągu z umowy najmu. Warto zauważyć, że osobę czynną w lokalu przedsiębiorstwa, a należy przyjąć, że stoisko na targowisku/punkt w hali targowej można za taki lokal poczytać, uważa się za uprawnioną do reprezentowania przedsiębiorcy<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> [http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dla-mediow/informacje-prasowe/-/asset\\_publisher/6PxF/content/id/5651169](http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dla-mediow/informacje-prasowe/-/asset_publisher/6PxF/content/id/5651169). Dostęp w dniu 27 lipca 2017 r.

<sup>6</sup> Zgodnie z art. 97 KC osobą czynną w lokalu przedsiębiorstwa przeznaczonym do obsługi publiczności poczytuje się w razie wątpliwości za umocowaną do dokonywania czynności prawnych, które zazwyczaj bywają dokonywane z osobami korzystającymi z usług tego przedsiębiorstwa.

Dzięki takiemu działaniu podatnik może pozyskać informacje, że podmiot, od którego zamierza nabyć towar faktycznie prowadzi działalność gospodarczą, jest aktywnym przedsiębiorcą i posiada tytuł do prowadzenia działalności w określonym miejscu, niezależnie od tego gdzie znajduje się jego siedziba (jeśli nie jest ona tożsama z miejscem w hali targowej).

2. W sytuacji, w której wybór towaru następuje na stoisku targowym/w punkcie w hali targowej, natomiast następnie towar jest odbierany z odrębnego magazynu czy też przywożony na plac przy targowisku/hali targowej, **zasadne wydaje się sprawdzenie, czy podmiot, który wystawia fakturę sprzedaży za wybrany towar jest tożsamy z podmiotem, który jest uprawniony do prowadzenia danego stoiska targowego/punktu w hali targowej.**

Dzięki takiemu działaniu podatnik może potwierdzić, że otrzymał towar od tego podmiotu, który odwiedził w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej. Inaczej mówiąc, podatnik będzie w stanie potwierdzić istnienie tożsamości podmiotowej danych wykazanych na fakturze z rzeczywistością.

3. W sytuacji, w której wybór towaru następuje na stoisku targowym/w punkcie w hali targowej, natomiast następnie towar jest odbierany z odrębnego magazynu czy też przywożony na plac przy targowisku/hali targowej, **zasadne wydaje się sprawdzenie, czy towary wskazane na fakturze są zgodne z towarami zamówionymi przez podatnika.**

Dzięki takiemu działaniu podatnik może potwierdzić, że towary wskazane na fakturze są zgodne z towarami objętymi zamówieniem. Inaczej mówiąc, podatnik będzie w stanie potwierdzić istnienie tożsamości przedmiotowej danych wykazanych na fakturze z rzeczywistością.

4. W przypadku regulowania należności przelewem bankowym, **zasadne wydaje się ustalenie, czy rachunek bankowy na który wpłacane są środki należy do podmiotu, który dokonał sprzedaży towaru.** Taka weryfikacja może w szczególności polegać na zwróceniu się do pracownika stoiska/punktu w hali targowej o wskazanie nr rachunku bankowego podmiotu, który prowadzi dane stoisko/punkt oraz okazanie np. zaświadczenia z banku o prowadzeniu na rzecz tego podmiotu rachunku bankowego.

Dzięki takiemu działaniu podatnik może potwierdzić, że dokonał zapłaty za wybrany i zakupiony towar na rzecz podmiotu, który odwiedził w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej oraz który wystawił fakturę z tytułu sprzedaży towarów. Inaczej mówiąc, podatnik uzyska pewność, że dokonał zapłaty na rzecz właściwego podmiotu.

Na marginesie można zauważyć, że w sytuacji, w której należność za towar regulowana jest w gotówce, w granicach limitu wynikającego z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, taki sposób płatności nie powinien budzić wątpliwości.

**Podjęcie ww. działań, a także upewnienie się, że podmiot prowadzący działalność na stoisku targowym/w punkcie w hali targowej jest właściwie zarejestrowany w CEIDG lub KRS, a także jest podatnikiem VAT czynnym, winno być uznane za wystarczająco staranne działanie dla ochrony podatnika przed kwestionowaniem prawa do odliczenia VAT.**

Oczekuję zatem na określenie przez Ministra Finansów listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego, tak aby móc wesprzeć się tymi wytycznymi w prowadzonej działalności gospodarczej oraz mam nadzieję, że Ministerstwo Finansów uwzględni postulat w zakresie określenia przesłanek należytej staranności z uwzględnieniem specyfiki takich miejsc prowadzenia biznesu jak targowiska lub hale targowe.

Z poważaniem

Jacek Sypniewski