

Warszawa, dnia 28 lipca 2017 r.

KDCP Kancelaria Doradztwa Celnego i Podatkowego  
Rutkowski i Witalis sp. z o.o.  
ul. Śniadeckich 17  
00-654 Warszawa

Szanowny Pan Paweł Gruza  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do zawiadomienia z 30 czerwca 2017 r o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego, poniżej przedstawiam postulaty będące efektem szerokich konsultacji z zainteresowanymi przedsiębiorcami.

KDCP Kancelaria Doradztwa Celnego i Podatkowego Rutkowski i Witalis Sp. z o.o. (dalej: KDCP) zorganizowała spotkania konsultacyjne wspólnie z Polską Izbą Paliw Płynnych (w dniu 19 lipca 2017 r.) oraz Izbą Przemysłowo Handlową w Rzeszowie (w dniu 24 lipca 2017 r.) jak również szereg konsultacji indywidualnych z przedsiębiorcami z branży paliwowej, biopaliwowej, chemicznej, stalowej, metalurgicznej, spożywczej oraz elektronicznej.

Pragniemy na wstępie podziękować za podjętą inicjatywę, która jak mamy nadzieję umożliwi usunięcie występującej obecnie w obrocie dowolności interpretacji niezdefiniowanego dotąd pojęcia należytej staranności. Inicjatywa Pana Ministra daje nadzieję na wprowadzenie w życie zasada pewności prawa i bezpieczeństwa obrotu dla uczciwych podatników, co od zawsze było postulatem i dążeniem przedsiębiorców.

W pierwszej części, przedstawiamy ogólne postulaty dotyczące formy i zasad konstruowania listy przesłanek należytej staranności. Następnie odnosimy się do szczegółowych propozycji przedstawionych w treści zawiadomienia.

## 1. Ogólne postulaty

### a) Zróżnicowanie branżowe przesłanek należytej staranności

W trakcie dyskusji w ramach konsultacji ujawniła się potrzeba branżowego zróżnicowania przesłanek. Dlatego w naszej ocenie, zasadne byłoby skonstruowanie przesłanek należytej staranności, z przynajmniej częściową odrębnością w zakresie branż gospodarki dotkniętych zjawiskiem oszustw podatkowych. Za takim rozwiązaniem przemawia specyficzne otoczenie prawne oraz gospodarcze poszczególnych branż.

W szczególności:

- W przypadku branży paliwowej, daleko idąca regulacja funkcjonowania firm paliwowych powoduje specyficzne możliwości sprawdzenia kontrahentów, niedostępne w przypadku innych branż. Dlatego, koniecznym elementem testu należytej staranności powinna być z pewnością weryfikacja przez kontrahenta koncesji na obrót paliwami ciekłymi lub koncesji na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą. Oczywiście weryfikacja posiadania koncesji nie będzie możliwa w branżach niepodlegających reglamentacji.

- W przypadku branży spożywczej fluktuacja cen m.in. w zależności od terminu przydatności towaru jest na tyle znaczna i niemożliwa do przewidzenia, że nie można mówić o jakichkolwiek porównywalnych cenach rynkowych produktów
- W przypadku branży biopaliw regulacja rynku zakłada pozyskiwanie surowca (oleju rzepakowego na podstawie umowy dostawy zawartej między wytwórcą a pośrednikiem lub przetwórcą. Umowa musi spełniać określone warunki (art. 12 ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych). Regulacja wymaga również poddanie się przez dostawcę kontroli przez uznany system weryfikacji w zakresie kryteriów zrównoważonego rozwoju. Wskazane specyficzne elementy mogą być częścią branżowe testu należytej staranności.

Mając powyższe na uwadze, postulujemy aby katalog przesłanek uwzględniał specyfikę danej branży. Jednocześnie, zdecydowana większość przesłanek będzie w naszej ocenie odnosić się do wszystkich przedsiębiorców.

b) Dostępność narzędzi weryfikacji

Przedsiębiorcy rozumieją potrzebę współpracy z organami podatkowymi i własnych działań w zakresie weryfikacji kontrahentów. Już obecnie podejmują w tym zakresie szerokie działania, pomimo braku jednoznacznych przepisów prawnych i sprecyzowanych reguł postępowania. Również po wdrożeniu katalogu przesłanek należytej staranności przedsiębiorcy gotowi są podejmować czynności weryfikacyjne.

Jednocześnie nakładanie obowiązków na podatników lub promowanie dobrowolnych działań musi być połączone z wdrożeniem publicznych, łatwo dostępnych (online), na bieżąco aktualizowanych i wiarygodnych baz danych. Tylko takie narzędzia pozwolą w praktyce realizować czynności weryfikacyjne bez nakładania dodatkowych, kosztownych obowiązków administracyjnych.

Dobrym przykładem w tym zakresie może być udostępniona na portalu podatkowym Ministerstwa Finansów możliwość weryfikacji numeru VAT kontrahenta w celu sprawdzenia, czy jest on zarejestrowany jako czynny podatnik VAT. Takie narzędzie znacznie ułatwia dokonanie weryfikacji, która uprzednio wymagała wystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia, podlegającym opłacie skarbowej.

Sprawdzenie rejestracji VAT w Portalu Podatkowym jest również precyzyjnie sformułowanym i łatwo weryfikowalnym narzędziem. Takie kryteria powiązane z funkcjonującymi narzędziami powinny stanowić możliwie jak największą część przesłanek należytej staranności, gdyż ogranicza to znacznie późniejsze spory na temat wypełnienia danego standardu przez podatnika.

Podobne rozwiązania promują także zagraniczne administracje podatkowe. W szczególności, na portalu czeskiego Urzędu Skarbowego (ang. *Financial Office*)<sup>1</sup> udostępnione rejestr nierzetelnych podatników VAT (ang. *non reliable taxable person*).

Umieszczenie danego podmiotu w rejestrze związane jest z następującymi zdarzeniami:

- brak wywiązywania się z obowiązku składania deklaracji,
- niewpłacanie zadeklarowanego podatku,
- brak współpracy podczas prowadzonej kontroli podatkowej,
- uczestnictwo podatnika w podejrzanych transakcjach, gdzie zachodzi ryzyko niezapłacenia podatku, oraz
- skumulowanie zaległości w podatku VAT w wysokości min. 500 tys. CZK (ok. 80 000 zł).

<sup>1</sup> [http://adisreg.mfcr.cz/adisc/adis/idpr\\_publizdr/lizdr\\_faces](http://adisreg.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_publizdr/lizdr_faces)

Utworzenie podobnego rejestru powinno być możliwe także w Polsce zwłaszcza z wykorzystaniem nowych instrumentów kontroli w postaci m.in. jednolitego pliku kontrolnego.

Istotne jest również kontrolowanie przez władze publiczność aktualności informacji zgromadzonych w prowadzonych obecnie rejestrach (np. wykazu podmiotów posiadających koncesję na obrót paliwami).

Mając powyższe na uwadze, postulujemy aby katalog przesłanek był oparty w głównej mierze na weryfikacji publicznych, łatwo dostępnych, na bieżąco aktualizowanych i wiarygodnych baz danych.

c) Częstotliwość podejmowanych czynności weryfikacyjnych

W procesie projektowania rozwiązań przewidujących dodatkowe obowiązki przedsiębiorców niezbędne jest uwzględnienie wymogu proporcjonalności regulacji prawnej. O ile zatem dopuszczalne i akceptowane jest wprowadzenie testu weryfikacyjnego, konieczne jest ujęcie go w określonych, praktycznie możliwych do zrealizowania ramach.

Oczywiście niezbędne jest dokonanie weryfikacji kontrahenta przed nawiązaniem współpracy. W tej fazie, weryfikacja powinna być najbardziej szeroka i obejmować wykonanie katalogu czynności. Nieproporcjonalne byłoby jednak wymaganie powtarzania wszystkich tych czynności przy przeprowadzaniu każdej kolejnej transakcji, zwłaszcza w przypadku podmiotu o dużej liczbie kontrahentów.

W konsekwencji, powinna zostać określona częstotliwość powtarzania weryfikacji w trakcie nawiązanej już współpracy z kontrahentem. Może być ona związana np. ze sprawozdawczością w zakresie podatku VAT (weryfikacja w okresie rozliczeniowym – kwartalnym lub miesięcznym) lub przekroczeniem określonego poziomu obrotów z danym kontrahentem (poziom istotności transakcji).

Mając powyższe na uwadze, postulujemy aby w ramach wdrożenia planowanych rozwiązań określono również częstotliwość przeprowadzania weryfikacji kontrahentów.

d) Forma prawna przesłanek należytej staranności

Podkreślane w niniejszym opracowaniu oczekiwanie, że katalog przesłanek należytej staranności będzie gwarantował bezpieczeństwo prawne uczciwych podatników, wiąże się z zagadnieniem formy prawnej, którą powinien przyjąć ten katalog.

Uważamy, że wyłącznie wprowadzenie, choćby częściowe, omawianych przesłanek do treści przepisów prawa, jest jedyną praktycznie skuteczną metodą ich rzeczywistego wdrożenia. Ujęcie katalogu jako aktu tzw. *soft law*, w formie wytycznych, listu ostrzegawczego, okólników lub komunikatów, znacznie ogranicza skuteczność omawianego rozwiązania, wobec niewiążącego charakteru tego typu aktów, zwłaszcza z perspektywy sądów administracyjnych, w tym zasad konstytucyjnych (podległości sędziów tylko wobec Konstytucji i ustaw zgodnie z art. 178 ust. 1 Konstytucji RP). W efekcie, istnieje ryzyko, że katalog w formie *soft law* nie będzie honorowany w praktyce orzeczniczej, co ograniczy skuteczność tego rozwiązania.

Mając powyższe na uwadze, postulujemy aby katalog przesłanek był wprowadzony w formie nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług.

e) Uwzględnienie mechanizmu podzielonej płatności

Aktualnie najbardziej dotkliwym problemem dla przedsiębiorców jest niepewność obrotu wynikająca z niemożliwego do oszacowania ryzyka podatkowego. Dla wyeliminowania tego ryzyka przedsiębiorcy są w stanie zaakceptować rozwiązania nakładające nawet ograniczenia w swobodzie działalności gospodarczej pod warunkiem, że te rozwiązania będą gwarantować wyeliminowanie ryzyka powstania zaległości podatkowej w VAT.

Niektóre z dotychczasowych rozwiązań legislacyjnych nie spełniły tego warunku. Przykładowo w branży paliwowej najbardziej jaskrawym przykładem jest wprowadzenie kaucji gwarancyjnej. Z jednej strony inicjatywa ta była nieskuteczna – nie wyeliminowała z obrotu nieuczciwych przedsiębiorców, którzy gotowi byli ponieść koszt wniesienia kaucji, ze względu na znacznie wyższe zyski z przestępczego procederu.

Z drugiej strony, kaucja nie zapewniła również bezpieczeństwa uczciwym podatnikom, którzy nabywali paliwo od podmiotów widniejących w wykazie Ministerstwa Finansów, a obecnie ich rozliczenia podatkowe są kwestionowane. Organy podatkowe twierdzą, że nie dochowali oni należytej staranności, pomimo, że działali w zaufaniu do wykazu publikowanego przez Ministerstwo Finansów.

W naszej ocenie, tego typu rozwiązań należy unikać w projektowaniu obecnych regulacji, szczególnie tzw. podzielonej płatności. W przedstawionym projekcie ustawy z dnia 12 maja 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług zaproponowano mechanizm podzielonej płatności na zasadzie dobrowolności.

Przewidziano przy tym system zachęt dla przedsiębiorców. W szczególności, w przypadku podatników, którzy będą stosować metodę podzielonej płatności nie miałyby zastosowania regulacje związane ze stosowaniem sankcji, określonych w art. 112b i art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy o odpowiedzialności solidarnej.

Nie przewidziano jednak ochrony podatnika przed ryzykiem zakwestionowania odliczenia podatku naliczonego. Nadal zatem stosując mechanizm ograniczające swobodę dysponowania środkami zgromadzonymi na koncie bankowym, podatnik jest narażony na ryzyko.

Mając powyższe na uwadze, postulujemy aby katalog przesłanek uwzględniał, jako całkowicie wyłączone odpowiedzialność nabywcy (również w zakresie podatku VAT naliczonego), zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności. Takie rozwiązanie pozwoli na zasadzie dobrowolności eliminację niepewności obrotu i zwiększy popularność samego mechanizmu podzielonej płatności.

*f) Wprowadzenie katalogu przesłanek w odniesieniu do transakcji sprzedażowych*

Zagadnienie należytej staranności dotyczy nie tylko nabycia towarów w kraju, ale także transakcji sprzedażowych, w szczególności opodatkowanych stawką 0% (wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, eksport), szczególnie istotnych transakcjach przedsiębiorców z regionów przygranicznych.

Kompleksowe ujęcie zagadnienia należytej staranności wymaga również szczególnej regulacji tego typu transakcji z uwzględnieniem ich specyfiki.

W przypadku transakcji sprzedażowych powinny zostać uwzględnione inne elementy transakcji świadczące o jej legalności. Bardziej istotna będzie kwestia wypłacalności kontrahenta. Kluczowe będzie wiarygodne potwierdzenie, że warunki transakcji zostały dochowane, w szczególności, że towar opuścił terytorium Polski oraz potwierdzenie numeru VAT UE kontrahenta w bazie VIES.

Z drugiej strony, bardziej ograniczone będą możliwości weryfikacji działalności kontrahentami zagranicznego (kryteria podmiotowe), ze względu na różnice w wymogach dokumentacyjnych przewidzianych w obcym systemie prawnym. Dodatkowo w przypadku dużej liczby zagranicznych kontrahentów ich podmiotowa weryfikacja nie jest w praktyce możliwa, co potwierdza orzecznictwo sądowe (por. „*Nie może o tym świadczyć per se brak wiedzy osób zarządzających Spółką o źródle pochodzenia towaru, czy też brak wiedzy szczegółowej dotyczącej transportu towaru. Zwłaszcza, że z zeznań byłego prezesa zarządu Spółki J. A. D. wynika, iż model jej standardowej działalności opierał się na współpracy z wieloma kontrahentami (ok. tysiąc aktywnych kontrahentów), gdzie nie ma fizycznej możliwości zweryfikowania dalszej drogi towaru zbywanego, głównie w ilościach hurtowych. Nie może dziwić też w takiej sytuacji brak możliwości fizycznej obecności przedstawicieli skarżącej w siedzibach wszystkich kontrahentów. Skarżąca Spółka nie była ponadto odpowiedzialna za transport towarów widniejących na kwestionowanych fakturach, stąd trudno nakładać na nią obowiązki w zakresie szczegółowej weryfikacji i nadzoru miejsc dostaw tego towaru.*” (wyrok WSA w Białymstoku z 21 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 600/16).

Mając powyższe na uwadze, postulujemy aby katalog przesłanek został wprowadzony w odrębnej formie również w odniesieniu do transakcji sprzedażowych, w szczególności WDT i eksportu.

## 2. Szczegółowe kryteria wskazane w zawiadomieniu

### Kryteria podmiotowe

#### a) Czy kontrahent w momencie zawierania transakcji jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Przesłanka obecnie jest możliwa do weryfikacji bez nadmiernego wysiłku administracyjnego (dane są dostępne na Portalu Podatkowym). Kryterium ma również charakter precyzyjny i obiektywny (kontrahent jest lub nie jest czynnym podatnikiem VAT).

Przy projektowaniu szczegółowych rozwiązań powinno zostać określone zagadnienie częstotliwości weryfikacji – przy obecnie dostępnych narzędziach i skali działalności podmiotów działających na rynku nie jest praktycznie możliwa weryfikacja kontrahenta przy każdej transakcji. Dlatego niezbędne jest określenie minimalnej, ograniczonej częstotliwości dokonywania weryfikacji.

#### b) Czy kontrahent długo funkcjonuje na rynku w branży w zakresie której dokonywana jest transakcja?

W naszej ocenie, proponowane kryterium tylko częściowo powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Ocena czy kontrahent funkcjonuje na rynku w branży w zakresie której dokonywana jest transakcja jest możliwa. Co więcej, kryterium to obecnie może zostać obiektywnie zweryfikowane poprzez dane dekladowane przez przedsiębiorców w rejestrze przedsiębiorców KRS oraz w CEiDG. W przypadku obu rejestrów przedsiębiorcy mają obowiązek ujawniania rodzaju

działalności wg kodu Polskiej Klasyfikacji Działalności (w przypadku rejestru przedsiębiorców KRS nie więcej niż dziesięć pozycji, w tym jeden przedmiot przeważającej działalności na poziomie podklasy<sup>2</sup>).

Inaczej jest w przypadku kryterium długości funkcjonowania podmiotu. W pierwszej kolejności, problemem jest samo określenie sztywnego okresu działalności, który gwarantuje wiarygodność podmiotu. Rozstrzygnięcie takie w każdym przypadku będzie miało charakter arbitralny.

Co więcej, uwzględnienie jako kryterium okresu działalności, dyskryminuje nowopowstałe firmy co pozostaje w sprzeczności z działaniami państwa nakierowanymi na wsparcie przedsiębiorczości<sup>3</sup>, w szczególności wsparcie finansowe<sup>4</sup>.

Z drugiej strony, wiele działających na rynku od wielu lat przedsiębiorstw podejmuje wraz z rozwojem działalności działania restrukturyzacyjne lub zakłada nowe podmioty – spółki celowe kontynuujące dotychczasową działalność pod nową firmą. W efekcie, podmiot może formalnie funkcjonować w danej branży krótko, chociaż świadomy uczestnik obrotu będzie uznawał, że jest to podmiot o długotrwałej historii działalności.

Przykłady powyższe obrazują, że kryterium długości funkcjonowania danego podmiotu na rynku jest trudne do obiektywnego zweryfikowania i dokonania oceny.

c) Czy kontrahent posiada wymagane prawem koncesje i zezwolenia?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Weryfikacja koncesji i zezwoleń będzie jednak możliwa tylko w przypadku branż objętych tymi formami regulacji działalności gospodarczej. W niektórych branżach funkcjonują inne nieurzędowe źródła weryfikacji kontrahenta. Przykładowo, w przypadku branży biopaliwowej zasadna jest weryfikacja spełnienia wymogów określonych w ustawie o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (zawarcie pisemnych umów z dostawcami o określonej treści, weryfikacja certyfikacji po stronie dostawcy).

d) Czy kontrahent jest wypłacalny?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać częściowo uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Zwrócić przy tym należy uwagę, że omawiana przesłanka ma niewielki związek z obiektywnymi warunkami transakcji nabycia towarów, ponieważ w warunkach obrotu towarowego z perspektywy podmiotu kupującego wypłacalność sprzedawcy nie jest istotna (istotna jest wypłacalność nabywcy, co może być uwzględnione w teście należytej staranności w przypadku transakcji sprzedażowych).

<sup>2</sup> Art. 40 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.

<sup>3</sup> <https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg.cms.engine/?D:f3ed8827-8bd4-4c2d-a2f8-0e3ef7e33c0a>

<sup>4</sup> <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/wiadomosci/fundusze-europejskie-na-zalozenie-firmy/>

Z drugiej strony, w ograniczonym zakresie wypłacalność może być przedmiotem oceny jako element kryterium wiarygodności. Świadectwem wypłacalności może być niezaleganie z podatkami oraz składkami na ubezpieczenie społeczne. Postulujemy jednak udostępnienie tych danych bez konieczności uzyskiwania zaświadczenia na zasadzie analogicznej jak dane o rejestracji VAT i mogło być cyklicznie weryfikowane.

Formą obiektywnej weryfikacji może być także weryfikacja czy dany podmiot ogłosił upadłość (art. 10 Prawa upadłościowego: „Upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny”) - informacja ta jest dostępna w rejestrze przedsiębiorców KRS.

e) Czy osoby reprezentujące kontrahenta są wiarygodne?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać częściowo uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Kluczowe jest jednak sformułowanie omawianego kryterium w formie umożliwiającej jego obiektywne sprawdzenie.

Możliwe jest zweryfikowanie czy oświadczenia woli składają wobec podatników osoby prawnie umocowane do reprezentacji kontrahentów. Sprawdzenie tych okoliczności umożliwiają dane z rejestrów handlowych (rejestr przedsiębiorców KRS, CEiDG).

W przypadku osób, których umocowanie jest pośrednie, możliwe jest zweryfikowanie dysponowania pełnomocnictwem lub ustanowienia prokury. Środki te mogą być uzupełnione poprzez sprawdzenie tożsamości osób podających się za reprezentantów kontrahenta.

Z drugiej strony, uwzględnić należy, że czynności materialno-techniczne i oświadczenia wiedzy nie muszą być składane przez członków zarządu lub pełnomocników kontrahenta. Tego typu czynności mogą być wykonywane również przez pracowników i współpracowników.

Weryfikacja wiarygodności osób fizycznych jest możliwa przez szersze udostępnienie danych z Krajowego Rejestru Karnego (również dla kontrahentów) lub obowiązek przedstawienia przez kontrahenta zaświadczenia o niekaralności dotyczącego osób reprezentujących.

**Kryteria przedmiotowe**

a) Czy transakcja odpowiada profilowi zarejestrowanej działalności?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Jak wskazano, ocena czy kontrahent przeprowadza transakcję odpowiadającą profilowi działalności jest możliwa. Kryterium to może zostać obiektywnie zweryfikowane poprzez dane deklarowane przez przedsiębiorców w rejestrze przedsiębiorców KRS oraz w CEiDG. W przypadku obu rejestrów przedsiębiorcy mają obowiązek ujawniania rodzaju działalności wg kodu

Polskiej Klasyfikacji Działalności (w przypadku rejestru przedsiębiorców KRS nie więcej niż dziesięć pozycji, w tym jeden przedmiot przeważającej działalności na poziomie podklasy<sup>5</sup>).

Dodatkowo, o zgodności profilu działalności z transakcją świadczyć będzie dysponowanie wymaganymi koncesjami i zezwoleniami.

b) Czy występują nieuzasadnione ekonomicznie odstępstwa w zakresie cen?

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach uniwersalnego testu należytej staranności.

Brak cen urzędowych (lub ew. cen minimalnych) w warunkach wolnego rynku powoduje, że brak jest możliwości porównania oferowanej ceny z obiektywnym wzorcem. W praktyce, możliwe jest tylko porównanie cen kontrahenta z innymi dostawcami danego podatnika.

Uwzględnić również należy specyfikę poszczególnych rynków. Przykładowo, pośrednik na rynku spożywczym dokonuje transakcji znacznie różniących się ceną i zyskownością; zmuszony jest nawet dla zapewnienia utrzymania klienta i długoterminowych zysków realizować transakcje, na których jednostkowo odnotowuje stratę. Dlatego nie można oceniać racjonalności ekonomicznej na podstawie cen. Nie ma również możliwości porównania transakcji nawet w krótkim odcinku czasu, ze względu na różnic cen wynikających z odmiennego terminu przydatności towarów do spożycia.

Gdyby element ceny miał być mimo wszystko istotny, to obowiązkiem organu podatkowego powinno być wykazanie, że cena towaru była rzeczywiście rażąco niska, uzupełnione możliwością wykazania przez podatnika, że odstępstwo było ekonomicznie uzasadnione.

c) Czy występuje zgodność dostarczonych towarów z tymi, które zostały zafakturowane?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności z uwzględnieniem specyfiki działalności w danej branży,

Przykładowo, na rynku spożywczym nie występuje problem zgodności towarów z deklaracją na fakturze. Z kolei w branży paliwowej, obok prostej weryfikacji zgodności nazwy towaru deklarowanej na fakturze z rzeczywiście dostarczonym, bardziej praktycznym i skutecznym rozwiązaniem mógłby być wymóg przekazania świadectwa jakości przez dostawcę na rzecz odbiorcy, który jest odpowiedzialny za jakość dostarczonego towaru. W przypadku rynku biopaliw, nabywca biomasy weryfikuje kontrahenta (np. dostawcę oleju rzepakowego) poprzez potwierdzenie spełnienia kryteriów zrównoważonego rozwoju.

Z kolei w branży paliwowej należy uwzględnić, że szczegółowa weryfikacja towaru wymaga pobrania próbki przed dostawą, poniesienia kosztów badania, które zajmuje określony czas. Co więcej nieproporcjonalny byłby wymóg przeprowadzenia badania w odniesieniu do każdej dostawy.

Dlatego, obok prostej weryfikacji zgodności nazwy towaru deklarowanej na fakturze z rzeczywiście dostarczonym, bardziej praktycznym i skutecznym rozwiązaniem mógłby być wymóg przekazania świadectwa jakości przez dostawcę na rzecz odbiorcy, który jest odpowiedzialny za jakość dostarczonego towaru.

---

<sup>5</sup> Art. 40 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.



d) Czy posiadam wiedzę nt. źródła pochodzenia towarów?

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Nabywca towaru nie ma praktycznej możliwości ustalenia wszystkich pośredników uczestniczących w obrocie towarem. Dostawca nie udostępni danych dotyczących własnych dostawców, gdyż oznaczałoby to wyeliminowanie podmiotu z rynku.

Jednak w branży paliwowej w związku z funkcjonowaniem systemu monitorowania towarów, objęcie dostawy systemem SENT rozpoznawane poprzez numer referencyjny powinno być postrzegane jako dowód na legalność źródła pochodzenia towarów. Innymi słowy, w naszej ocenie w sytuacji, gdy dana dostawa została zgłoszona w systemie SENT - powinno to być postrzegane jako dopełnienie należytej staranności przez nabywcę, bowiem system ten ma na celu stworzenie transparentności przebiegu transakcji oraz stanowi narzędzie informacyjne dla odpowiednich służb o fakcie dokonania transakcji w warunkach bieżących (on-line). Zatem podmiot otrzymujący do potwierdzenia elektroniczne zgłoszenie powinien mieć gwarancję, iż uczestniczy w transakcji legalnej.

Brak takiej gwarancji stawiałby pod znakiem zapytania sens wprowadzenie i udoskonalania systemu SENT.

e) Czy w zawieranej transakcji istnieje realne ryzyko gospodarcze?

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Pojęcie realnego ryzyka gospodarczego nie może być w sposób precyzyjny zdefiniowane. W praktyce każda transakcja na rynku wiąże się z ryzykiem gospodarczym (np. jakości towaru), które może się ujawnić również po przeprowadzeniu transakcji.

Jednocześnie, w praktyce najmniejsze ryzyko gospodarcze wiąże się z transakcjami z podmiotami najbardziej wiarygodnymi, które powinny być w ramach oceny należytej staranności promowane. Każdy z podmiotów działających na rynku dąży do ograniczenia ryzyka gospodarczego transakcji (stosowanie instrumentów zabezpieczających, korzystanie z ubezpieczenia płatności, kary umowne).

Powyższe uwagi obrazują że wskazane kryterium może być w praktyce dowolnie interpretowane. Brak jest obiektywnych kryteriów umożliwiających ocenę realności ryzyka gospodarczego.

Przebieg transakcji

a) Czy termin płatności odbiega od terminu zwykle występującego w transakcjach tego rodzaju?

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Brak jak bowiem obiektywnych kryteriów umożliwiających ustalenie terminu płatności zwykle występującego w transakcjach.

Z perspektywy wypłacalności kontrahenta (kryterium przedmiotowe pkt d) powyżej) najbardziej bezpieczną i pożądaną sytuacją jest przedpłata lub zapłata bezpośrednio po dostawie (brak terminu płatności).

Brak jest również rynkowych wzorców w zakresie polityki płatności. Weryfikacja terminów płatności może następować tylko w ramach każdego przedsiębiorcy i standardów przyjętych w konkretnej działalności gospodarczej.

b) Czy transakcja jest rozliczana gotówką?

W naszej ocenie, proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Zgodnie z przepisami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 zł.

Dokonywanie płatności niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa (płatności gotówkowe powyżej ustawowego limitu), może świadczyć o innych nieprawidłowościach związanych z transakcją, podobnie jak nieuzasadnione stosowanie innych niż zapłata przez kontrahenta sposobów regulowania należności (nieuzasadnione regulowanie płatności na rzecz podmiotu innego niż kontrahent).

c) Czy nie występuje płatność odwrócona w stosunku do przepływu towaru?

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Pojęcie odwróconej płatności wymagałoby sprecyzowania. W praktyce organów podatkowych, odwrócona płatność jest rozumiana jako sfinansowanie przez ostatecznego odbiorcę transakcji poprzedników w obrocie towarem ze względu na stosowanie w kolejnych fazach obrotu krótszych terminów płatności.

W rzeczywistości, ustalenie wystąpienia powyższego mechanizmu wymagałoby nie tylko weryfikacji transakcji podatnika z jego kontrahentem ale także warunków wszystkich poprzedzających transakcji. Takie sprawdzenie jest niemożliwe do przeprowadzenia. Funkcjonujący na rynku podmiot nie ujawni warunków nabycia dostarczanego przez siebie towaru, gdyż prowadziłoby to do jego eliminacji z łańcucha obrotu. Tym bardziej nie jest możliwe uzyskanie informacji nt. warunków sprzedaży poprzedzających transakcję.

W naszej ocenie, wszelkie przesłanki należytej staranności muszą odnosić się do transakcji i kontrahenta danego podatnika, a nie innych uczestników obrotu o których podatek nie wie i nie może się dowiedzieć..

d) Czy nie wskazano odrębnych rachunków bankowych do zapłaty kwoty netto i VAT?

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Nie są nam znane przypadki funkcjonowania wskazanych warunków transakcji w praktyce w przypadku transakcji.

e) Brak nieuzasadnionego uczestnictwa wielu pośredników w celu uprawdopodobnienia transakcji

W naszej ocenie, proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.

Ustalenie wystąpienia powyższego zdarzenia wymagałoby nie tylko weryfikacji transakcji podatnika z jego kontrahentem ale także wiedzy o wszystkich podmiotach uczestniczących w transakcji we wszystkich fazach obrotu.

Takie sprawdzenie jest niemożliwe do przeprowadzenia. Funkcjonujący na rynku podmiot nie ujawni warunków nabycia dostarczanego przez siebie towaru, gdyż prowadziłoby to do jego eliminacji z łańcucha obrotu. Tym bardziej nie jest możliwe uzyskanie informacji nt. sprzedaży poprzedzających transakcję.

Ponownie podkreślić należy, że wszelkie przesłanki należytej staranności muszą odnosić się do transakcji i kontrahenta danego podatnika, a nie innych uczestników obrotu o których podatnik nie wie i nie może się dowiedzieć..

\*\*\*

Mamy nadzieję, że powyższe informacje będą pomocne w toku prac nad listą przesłanek należytej staranności.

Wyrażamy przy tym gotowość do dalszego wspierania Ministerstwa Finansów naszymi doświadczeniami oraz znajomością specyfiki rynku regionalnego.

Z wyrazami szacunku,

W imieniu KDCP Kancelaria Doradztwa Celnego i Podatkowego  
Rutkowski i Witalis sp. z o.o.,



Wojciech Pławiak



Krzysztof Rutkowski