

Warszawa, dnia 28 lipca 2017 r.

**Przesłanki dobrej wiary i należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych  
- konsultacje Ministerstwa Finansów**

W odpowiedzi na zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych przez Ministerstwo Finansów (pismo z dnia 30 czerwca 2017 r. sygn. PT.3.8101.9.2017), przesyłamy uwagi Kancelarii Ożóg Tomczykowski Sp. z o.o. odnośnie katalogu przesłanek dobrej wiary i należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych, w kontekście prawa do odliczenia naliczonego VAT.

**1. Uwagi generalne**

- Z uwagi na fakt, iż pojęcie „dobrej wiary” i „należytej staranności” nabywcy towaru jest pojęciem wypracowanym przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „Trybunał” lub „TSUE”), należy zwrócić szczególną uwagę na tezy Trybunału w tym zakresie.
- Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, że prawo do odliczenia podatku stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane, ponieważ system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub uiszczonemu w ramach jego całej działalności gospodarczej<sup>1</sup>.
- Ograniczenie lub pozbawienie podatnika prawa do odliczenia jest sytuacją wyjątkową. Nakładanie na podatników obowiązków z zakresu dochowywania należytej staranności, które uniemożliwiałyby im lub istotnie utrudniały skorzystanie z prawa do odliczenia, należy uznać za niedopuszczalne. Taka praktyka skutkowałaby w istocie powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, który wykraczałby poza to, co jest konieczne dla ochrony praw budżetu państwa<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Por. wyroki TS: z 22.12.2010 r., C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, Dz.Urz. UE C 63, s. 8, pkt 22, 23 i 24; z 6.12.2012 r., C-285/11, Bonik EOOD, pkt 26 i 27; z 6.09.2012 r., C-324/11, Gábor Tóth przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:549, pkt 24 i 25; z 21.06.2012 r. C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft i in., pkt 38 i 39; z 13.02.2014 r., C-18/13, Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawlwane i danyczno-osiguritelna praktika”, Sofia, dawniej direktor na direkcija „Obzawlwane i upravljenje na izpytnenieto”, Sofia, Dz.Urz. UE C 93, s. 16, pkt 24; postanowienie TS z 6.02.2014 r., C-33/13, Marcin Jagiełło, pkt 24 i 25.

<sup>2</sup> Por. wyrok TS z 11.05.2006 r., C-384/04, Commissioners of Customs & Excise, Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., EU:C:2006:309, pkt 32.

- W świetle wskazanego orzecznictwa Trybunału nie ma uzasadnienia badanie dobrej wiary lub należytej staranności, jeżeli dostawa towaru lub świadczenie usługi na rzecz danego podatnika w rzeczywistości nie miały miejsca. W każdym innym przypadku, w przypadku podejrzenia nadużycia prawa do odliczenia w transakcjach przeprowadzonych formalnie w sposób prawidłowy, organy podatkowe mają obowiązek badania, czy podatnik dochował należytej staranności i działał w dobrej wierze, a w konsekwencji, czy wiedział lub powinien wiedzieć, że uczestniczył w oszustwie.
- TSUE wskazuje, że dla oceny dobrej wiary i należytej staranności istotne są:
  - zasada pewności prawa<sup>3</sup>,
  - zasada proporcjonalności<sup>4</sup>,
  - odpowiedzialność na zasadzie winy<sup>5</sup>, oraz
  - zasada równowagi praw i obowiązków podatników oraz organów podatkowych - nie można rekonstruować wzorca staranności w sposób skutkujący w istocie odpowiedzialnością podatnika na zasadzie ryzyka<sup>6</sup>;
- Podejmowanie przez podatnika działań w celu upewnienia się, że nie ma do czynienia z oszustwem musi wynikać z obiektywnych przesłanek uzasadniających przypuszczenie istnienia nieprawidłowości lub oszustwa po stronie wystawcy faktury<sup>7</sup>. Oznacza to, że nie ma podstawy do wymagania od podatnika przeprowadzenia analogicznej weryfikacji każdego z kontrahentów, z którymi nawiązał lub nawiązuje relacje handlowe.
- Nie powinno ulegać wątpliwości, że co do zasady każdy podatnik jest odpowiedzialny za własne rozliczenia podatkowe. **Z tego powodu, nie należy rozciągać pojęcia dobrej wiary i należytej staranności na wszelkie nieprawidłowości popełnione przez wystawcę faktury lub jego dostawcę<sup>8</sup>.**
- W przypadku **wątpliwości co do rzetelności kontrahenta**, podatnik powinien podjąć czynności weryfikacyjne, których można żądać od niego racjonalnie oczekiwać<sup>9</sup>, co oznacza, że od podatnika

<sup>3</sup> Por. wyrok TS z 11.05.2006 r., C-384/04, Commissioners of Customs & Excise, Attorney General, pkt 35.

<sup>4</sup> Wyrok TS z 21.12.2011 r., C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij NV, pkt 24.

<sup>5</sup> Wyroki TS: z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft i in., pkt 48; z 21.02.2008 r., C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, pkt 23.

<sup>6</sup> Wyrok TS z 31.01.2013 r., C-643/11, ŁWK-56 EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpytlenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, EU:C:2013:55, pkt 62.

<sup>7</sup> Wyroki TS: z 6.09.2012 r., C-324/11, Gábor Tóth, pkt 45; z 31.01.2013 r., C-642/11, Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na Direktsia »Obzhalwane i upravlenie na izpalnenieto« – Warna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, EU:C:2013:54, pkt 52.

<sup>8</sup> Wyrok TS z 31.01.2013 r., C-643/11, ŁWK-56 EOOD, pkt 62.

<sup>9</sup> Wyrok TS z 21.12.2011 r., C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij NV, pkt 24; tak samo TS w wyrokach: z 27.09.2007 r., C-409/04, The Queen, pkt 65 i 66; z 16.12.2010 r., C-430/09, Euro Tyre Holding BVBV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, Dz.Urz. UE C 55, s. 13, pkt 38; z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft

nie można żądać podejmowania działań, których w normalnym toku działalności nie podjąłby przezorny podmiot gospodarczy<sup>10</sup>.

- **Nie można żądać od podatnika podjęcia czynności weryfikacyjnych właściwych organom podatkowym<sup>11</sup>, czyli np. badania, czy wystawca faktury jest podatnikiem VAT<sup>12</sup> i czy wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych<sup>13</sup>.**
- Z orzecznictwa TSUE wynika także, że nie powinno mieć znaczenia, czy kontrahent dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć<sup>14</sup> oraz czy pracownicy kontrahenta (w opisanej sprawie - zatrudnieni na budowie) pozostawali w stosunku prawnym z wystawcą faktury<sup>15</sup>.

## **2. Uwagi do propozycji wskazanych w materiale roboczym z analizy aktualnego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego**

Mając na uwadze tezy orzecznictwa TSUE, wskazane w punkcie 1), zwracamy uwagę, że:

- Powszechna **wiedza o nadużyciach w danej branży nie powinna być traktowana jako przesłanka uzasadniająca konieczność wykonywania czynności dodatkowych, w celu potwierdzenia dobrej wiary lub należytej staranności**. Takie stanowisko oznaczałoby bowiem odwrócenie zasad wskazanych przez Trybunał - podatek działający w danej branży musiałby z reguły dowodzić swojej dobrej wiary i należytej staranności w transakcjach z każdym w istocie kontrahentem. Jest to stanowisko wprost sprzeczne w cytowanym uprzednio orzecznictwem TSUE i przerzucające odpowiedzialność za zwalczanie przestępczości podatkowej z organów władzy publicznej na podatnika. Zwraca również uwagę fakt, iż w istocie żadna z branż nie jest wolna od ryzyka wystąpienia transakcji zmierzających do wyłudzenia naliczonego VAT.
- Podjęcie współpracy z nowopowstałym podmiotem, krótki termin płatności, nietypowe zasady dostawy lub przekazania towaru, cena towaru niższa od rynkowej - mogą być okolicznością uzasadniającą szczególną weryfikację kontrahenta, **lecz jedynie wówczas, jeżeli okoliczności te występują łącznie** (np. nowy, nieznany podmiot oferuje duży wolumen towaru nie występującego dotychczas na danym rynku). **Wystąpienie jednej z w/w przesłanek nie uzasadnia traktowania**

---

i in., pkt 54.

<sup>10</sup> Por. wyrok TS z 21.12.2011 r., C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij NV, pkt 26; tak samo TS w wyroku z 21.02.2008 r., C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, pkt 27.

<sup>11</sup> Wyroki TS: z 22.10.2015 r., C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j., pkt 50; z 31.01.2013 r., C-643/11, ŁWK-56 EOOD, pkt 64.

<sup>12</sup> Wyrok TS z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft i in., pkt 61.

<sup>13</sup> Wyroki TS: z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft i in., pkt 60 i 61; z 31.01.2013 r., C-642/11, Stroj trans EOOD, pkt 49; a także postanowienie z 6.02.2014 r., C-33/13, Marcin Jagiełło, pkt 38 i 39.

<sup>14</sup> Wyroki TS: z 22.10.2015 r., C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j., pkt 52; z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11, Mahagében kft i in., pkt 61.

<sup>15</sup> Wyrok TS z 06.09.2012 r., C-324/11, Gábor Tóth, pkt 39 i 45.

**transakcji jako obarczonej szczególnym ryzykiem podatkowym, a podatnika, który realizuje takie transakcje - jako działającego bez należytej staranności.** Zwraca również uwagę fakt, że pojęcie „nietypowych zasad” jest bardzo ogólne i w istocie może być definiowane odmienne w zależności od np. branży lub rodzaju działalności.

- Anonimowość dostawców, przekazywanie faktur przez osoby trzecie, unikanie nawiązania bezpośrednich relacji z kontrahentem (spotkań, rozmów telefonicznych) - może być przesłanką uzasadniającą konieczność pogłębionej weryfikacji kontrahenta, w szczególności jeżeli okoliczności te występują łącznie.
- Oferowanie możliwości uczestnictwa w transakcji, w której rola danego podmiotu jest sprowadzona do minimum związanego z realizacją płatności i wystawiania faktur, bez wyraźnego uzasadnienia i istotnej korzyści gospodarczej, związanej z uczestnictwem danego podmiotu w transakcji - powinno być przesłanką uzasadniającą konieczność pogłębionej weryfikacji kontrahenta, brak takiej weryfikacji można uznać za brak dobrej wiary i należytej staranności.
- Realizacja transakcji, w ramach których płatności na rzecz podmiotów z siedzibą za granicą następuje na rachunki bankowe w polskich bankach - powinna być przesłanką uzasadniającą konieczność pogłębionej weryfikacji kontrahenta.

W zakresie przedstawionych w materiale dla celów konsultacji przykładowych czynności weryfikacji podatnika, które może podjąć nabywca, zwracamy uwagę na następujące okoliczności:

- Realizacja wyłudzeń podatku w ramach transakcji karuzelowych, zgodnie z danymi przedstawianymi przez organy władzy publicznej, następuje przede wszystkim w ramach struktur i schematów przygotowywanych przez zorganizowaną przestępczość. Podmioty, których celem jest wyłudzenie podatku, z reguły dążą do spełnienia wymogów formalnych lub dokumentacyjnych (np. rejestracje w KRS, CEIDG, rejestracja dla celów VAT, etc.). Z tego względu uzyskanie od kontrahenta kopii dokumentów rejestracyjnych, informacji o statusie podatnika VAT czynnego, weryfikacja zezwoleń lub atestów, oraz podjęcie innych czynności weryfikacji formalnej z reguły nie pozwala na potwierdzenia lub wykluczenia rzetelności kontrahenta.
- **Zweryfikowanie źródła dostaw towarów** jest często niemożliwe - kontrahenci zasadnie chronią własne kontakty biznesowe, zasłaniając się tajemnicą handlową. Odmowa ujawnienia źródła dostaw towarów nie może być traktowana jako przesłanka nierzetelności kontrahenta.
- **Sprawdzenie kopii składanych przez podatnika deklaracji podatkowych** - jest działaniem zupełnie nieistotnym dla oceny rzetelności podatkowej kontrahenta, przez co brak takich działań nie może być interpretowany na niekorzyść nabywcy towarów lub usług. Nabywca nie ma żadnych narzędzi, za pomocą których mógłby potwierdzić, że przedstawione mu kopie dokumentów faktycznie zostały złożone w urzędzie skarbowym, że kontrahent nie dokonał ich późniejszej korekty, etc. Zobowiązanie podatnika do pozyskiwania takich informacji zostało podważone w orzecznictwie TSUE cytowanym w pkt. 1 .

- Brak umowy pisemnej w obrocie profesjonalnym nie musi oznaczać braku dobrej wiary lub należytej staranności, niemniej powinien być podstawą do stwierdzenia zasadności pogłębionej weryfikacji kontrahenta, jeżeli nie dąży on do zawarcia takiej umowy, unika bezpośredniego kontaktu, preferuje rozliczenia gotówkowe.

### 3. Podsumowanie

W naszej ocenie, wypracowywanie przesłanek dobrej wiary i należytej staranności **powinno być poprzedzone ustaleniem zakresu obowiązków weryfikacyjnych po stronie organów podatkowych oraz po stronie podatników**, z uwzględnieniem orzecznictwa TSUE. W szczególności należy zwrócić uwagę na konieczność pogłębionej weryfikacji działalności gospodarczej deklarowanej przez podatnika (nie tylko okoliczności formalnych, lecz również materialnych, poprzez np. analizę zakresu planowanej sprzedaży), w ramach procedury rejestrowania dla celów VAT.

Ustalenie katalogu przesłanek dobrej wiary i należytej staranności **nie może skutkować nałożeniem na podatników generalnego obowiązku weryfikacji każdego kontrahenta** (zarówno dotychczasowego, jak również nowego) i **przechowywania dowodów takiej weryfikacji**. Nałożenie takiego obowiązku stanowiłoby obciążenie nieproporcjonalne do zagrożenia, któremu narzędzie to ma przeciwdziałać i wprost sprzeczne z orzecznictwem TSUE.

Wypracowanie ogólnych przesłanek dobrej wiary i należytej staranności musi skutkować założeniem wysokiego poziomu ogólności w ich definiowaniu, przez co ich znaczenie będzie ograniczone. Bardziej uzasadnione może być wypracowywanie znaczenia pojęcia dobrej wiary i należytej staranności w kontekście danej branży, co wymagałoby zaangażowania i współpracy np. organizacji zrzeszających podmioty w danej branży oraz organów podatkowych. **Należy zwrócić uwagę, że wprowadzenie ogólnych przesłanek dobrej wiary i należytej staranności może potencjalnie prowadzić do skutku odwrotnego od spodziewanego** - nie można wykluczyć zaistnienia sytuacji, w której uczestnicy obrotu gospodarczego będą bardziej skoncentrowani na ocenie czy spełnione są formalne warunki, wymagane przez katalog przesłanek dobrej wiary i należytej staranności, niż na ocenie gospodarczego sensu transakcji. W najbardziej negatywnym scenariuszu zbyt ogólne i nietrafne określenie przesłanek dobrej wiary i należytej staranności może skutkować pozornym poczuciem bezpieczeństwa wśród uczestników obrotu gospodarczego, co może zostać wykorzystane przez oszustów podatkowych.

Kluczowa dla oceny rzetelności podatnika jest jego świadomość istnienia sensu gospodarczego wykonywanych transakcji, z uwzględnieniem typowych warunków panujących w danej branży. Z tego powodu, w naszej ocenie, należy położyć szczególny nacisk na edukowanie uczestników obrotu gospodarczego w zakresie ryzyka podatkowego, związanego z zaangażowaniem w działalność, której sens gospodarczy jest wątpliwy, np. na przykładzie zidentyfikowanych dotychczas schematów oszustw. Natomiast podejmowanie przez uczestników obrotu czynności w ramach formalnej weryfikacji

kontrahentów (również w zakresie spełnienia ogólnie określonego katalogu przesłanek dobrej wiary), w naszej ocenie, nie pozwoli na istotne ograniczenia ryzyka wystąpienia oszustwa podatkowego.

\*\*\*\*\*