



**Znak sprawy: PT3.8101.9.2017**

**Do: Pan Paweł Gruza,  
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów**

**Od: Tomasz Michalik,  
MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy  
spółka doradztwa podatkowego sp. z o.o.**

**Data: 27 lipca 2017 r.**

**Dot.: Konsultacji w sprawie listy przesłanek należytej staranności nabywcy w transakcjach krajowych**

*ZOBACZY KONIE Minister,*

w odpowiedzi na pismo z 30 czerwca 2017 r., znak: PT3.8101.9.2017, poniżej przedstawiam nasze uwagi propozycje i uwagi, które zgłaszamy w ramach konsultacji podatkowych mających na celu opracowanie listy przesłanek oceny zachowania przez podatnika (nabywcę) należytej staranności w transakcjach krajowych.

Nasze propozycje i uwagi przedstawiamy w punktach, które w naszej ocenie odpowiadają najważniejszym i podstawowym problemom występującym w związku z oceną zachowania należytej staranności.

### **1. Forma prawna publikacji listy przesłanek oceny należytej staranności**

- a) W naszej ocenie, oprócz wypracowania w toku konsultacji listy przesłanek wskazujących na zachowanie przez podatnika należytej staranności konieczne jest również **nadanie opisującemu je dokumentowi odpowiedniej mocy prawnej, która będzie pełniła również funkcje gwarancyjne i ochronne dla stosujących się do niej podatników**. Wydaje się, że właściwą formą dla tego rodzaju listy, eliminującą po stronie podatników ryzyko zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego, będzie **interpretacja ogólna** (art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> [dalej: **Ordynacja podatkowa**]) **albo objaśnienia podatkowe** (art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Z zastosowaniem się do każdego z tych aktów administracyjnych Ordynacja podatkowa wiąże określone skutki w zakresie ochrony praw podatnika, określane jako „zasada nieszkodzenia” (art. 14k – art. 14m Ordynacji podatkowej oraz art. 14n § 4 nakazujący ich odpowiednie stosowanie do objaśnień podatkowych).

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz.201 ze zm.



b) Natomiast mocy ochronnej wynikającej ze wspomnianej zasady nieszkodzenia pozbawione będą inne formy publikacji listy przesłanek oceny należytej staranności. W szczególności będzie to dotyczyć komunikatów opublikowanych na stronie Ministerstwa Finansów, pisma Ministra Rozwoju i Finansów (ew. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej), czy też zarządzenia. Uważamy, że tego rodzaju formy publikacji listy będą w istocie pozbawione funkcji gwarancyjnej, ponieważ w żadnym przepisie prawa podatkowego nie wprowadzono w stosunku do nich regulacji analogicznych do zasady nieszkodzenia interpretacji. Podatnicy nie będą więc dysponowali żadnymi instrumentami prawnymi, które umożliwiłyby zobowiązanie organów do zastosowania i przestrzegania takiej listy. Samo bowiem hierarchiczne podporządkowanie organów Krajowej Administracji Skarbowej względem Ministra Rozwoju i Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie przekłada się na konkretne uprawnienia i środki prawne dostępne podatnikom w razie gdyby w ich sprawie lista przesłanek oceny należytej staranności nie została uwzględniona.

## 2. Ogólne wskazówki, które powinna zawierać lista przesłanek oceny należytej staranności

- a) Naszym zdaniem, lista przesłanek oceny należytej staranności powinna nie tylko zawierać samo wymienienie kryteriów oceny, ale powinna również przypominać podstawowe tezy wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [dalej: **TSUE**], które dało początek koncepcji zastosowania kryterium należytej staranności w celu umożliwienia podatnikowi odliczenia podatku naliczonego także w przypadku gdy wziął, w sposób nieświadomy, udział w transakcji (względnie w łańcuchu transakcji), której celem było oszustwo podatkowe lub nadużycie prawa.
- b) Co więcej, uważamy, że dokument powinien przypominać, że **prawem podstawowym podatnika podatku VAT jest prawo do odliczenia podatku naliczonego**, którego zastosowanie nie może być uzależnione od spełnienia kryterium zachowania należytej staranności. Spełnienie tego kryterium pozwala bowiem podatnikowi jedynie na zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego także w przypadku, gdy jego kontrahent dokonał oszustwa podatkowego lub nadużycia prawa w związku z transakcją zawartą z tymże podatnikiem.
- c) W konsekwencji uważamy, że w dokumencie powinno się podkreślić, że każdy przypadek powinien zostać oceniany indywidualnie i w świetle wszystkich okoliczności wyczerpująco ustalonego stanu faktycznego, bez domniemywania winy podatnika oraz bez nakazywania mu udowodnienia braku świadomości niewłaściwych działań przez każdy z podmiotów uczestniczących w obrocie danym towarem lub usługą.
- d) Dokument zawierający listę powinien także przypominać **pod jakimi warunkami TSUE umożliwia pozbawienie podatnika prawa do odliczenia**, wskazując, że:
- I. *prawo do odliczenia podatku naliczonego „stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku”<sup>2</sup>,*

<sup>2</sup> Np. wyroki TSUE w sprawach połączonych C-110/98 do C-147/98 *Gabalfrisa*, w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 *Kittel i Recolta Recycling*, w sprawie C-392/09 *Uszodaéplő*.

- ii. choć prawo do odliczenia jest zasadą na gruncie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3</sup> [dalej: **Dyrektywa**], to jednak krajowe organy administracyjne i sądowe mogą odmówić tego prawa podatnikowi w związku ze zwalczaniem oszustw, unikania opodatkowania i nadużyć<sup>4</sup>,
  - iii. jednakże zakwestionowanie prawa do odliczenia wymaga udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem – co ma miejsce gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika oraz gdy dany podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT<sup>5</sup>.
- e) Opracowywany dokument powinien także przypominać **jaką rolę w ocenie TSUE pełni należyta staranność w związku z neutralnością podatku VAT** poprzez wskazanie, że:
- i. jeśli określone w Dyrektywie „materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została zrealizowana z naruszeniem przepisów o podatku VAT”<sup>6</sup>,
  - ii. „jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT”<sup>7</sup>,
- f) Ponadto istotne jest, aby dokument zawierający listę odnosił się do **rozkładu obowiązków dowodowych związanych z wykazaniem zachowania lub braku należytej staranności** pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi. Szczególnie istotne wskazówki w tej mierze wynikają z orzecznictwa TSUE, który wskazuje m.in., że<sup>8</sup>:
- i. „określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku”,
  - ii. „jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności”,
  - iii. „organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub

<sup>3</sup> Dz. Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, s. 1 ze zm.

<sup>4</sup> Np. wyrok TSUE w sprawie C-285/11 *Bonik*, pkt 35, w sprawie C-18/13 *Maks Pen*, pkt 26.

<sup>5</sup> Np. wyrok TSUE w sprawie C-277/14 *Stehcemp*, pkt 48.

<sup>6</sup> Np. wyrok TSUE w sprawie C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen*, pkt 51, 52, 55.

<sup>7</sup> Np. wyrok TSUE w sprawach C-439 *Axel Kittel* i C-440/04 *Recolta Recycling*, pkt 51.

<sup>8</sup> Wyrok TSUE w sprawach C-80/11 *Mahageben* oraz C-142/11 *Davld*, pkt 60-62.

- usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, 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”,*
- iv. *„co do zasady (...) to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń”.*
- g) Parafrazując wskazówki wynikające z orzecznictwa TSUE należy naszym zdaniem postulować, aby w opracowywanym dokumencie wprost wskazano, iż dla zakwestionowania prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego nie wystarczy wykazać, że działania któregoś z kontrahentów w łańcuchu dostaw są nieuczciwe i nielegalne, ale **przede wszystkim należy udowodnić, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, przy zachowaniu należytej staranności, o nieuczciwych lub nielegalnych działaniach swoich kontrahentów.** W dokumencie tym należałoby również podkreślić, że dopóki brak jest dowodów wskazujących na to, że podatnik wiedział o nielegalnych działaniach swoich kontrahentów lub też nie dochował należytej staranności w ich weryfikacji, dopóty podatnik zachowuje pełne prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego związanego z transakcjami z tymi kontrahentami.

### 3. Kiedy powstaje obowiązek weryfikacji kontrahentów

- a) Istotnym zagadnieniem do przedstawienia w opracowywanej liście jest również kwestia tego, **kiedy podatnik powinien weryfikować swoich kontrahentów** oraz czy powinien tego dokonywać w stosunku do każdej transakcji w której uczestniczy.
- b) Uważamy, jak zostało to już wskazane powyżej, że dokument powinien wprost wskazywać, że nie ma żadnego powodu aby obowiązek weryfikacji miał dotyczyć wszystkich kontrahentów i wszystkich transakcji; przeciwnie, powinien dotyczyć jedynie tych z nich, które w sposób znaczący odbiegają od typowych warunków dokonywania transakcji na danym rynku. W tym zakresie TSUE uznał, że *„Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przeczorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności”<sup>9</sup>.*
- c) Jednakże to, czy dany podatnik mógł *„podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa”* powinno być **oceniane na podstawie źródeł informacji powszechnie i łatwo dostępnych dla tego podatnika w dacie transakcji i przed tym dniem.** Nie można wymagać od podatnika, aby korzystał w tym zakresie ze źródeł informacji dostępnych tylko organom podatkowym, np. aby posiadał informacje uzyskane w wyniku czynności operacyjno-rozpoznawczych, z wymiany niedostępnych publicznie informacji między organami podatkowymi, z postępowań karnych i podatkowych.
- d) Dokument powinien również wskazywać, że jeśli informacje dostępne podatnikowi przed transakcją i w jej trakcie nie wskazywały na nieprawidłowości po stronie kontrahenta, a takie

<sup>9</sup> Wyrok TSUE w sprawach C-80/11 *Mahageben* oraz C-142/11 *David*, pkt 60.



informacje i okoliczności ujawniły się dopiero po jej przeprowadzeniu, to nie powinno to wyłączać dobrej wiary podatnika, który zweryfikował kontrahenta.

- e) Zasadne wydaje się zawarcie twierdzenia, że większą uwagę przy weryfikacji należy poświęcić nowych i sporadycznym kontaktom handlowym. Natomiast w odniesieniu do kontrahentów, z którymi podatnik pozostaje w stałych i długotrwałych stosunkach gospodarczych, a transakcje z którymi nie zostały zakwestionowane przez organy podatkowe, nie powinno być wymagane ich wielokrotne weryfikowanie.

#### 4. Jak daleko może sięgać obowiązek weryfikacji kontrahentów

- a) Naszym zdaniem, w opracowywanym dokumencie należy również określić granice podmiotowe **weryfikacji kontrahentów uczestniczących w łańcuchu dostaw i ograniczyć ten obowiązek jedynie do bezpośrednich kontrahentów podatnika**. Dokument powinien więc wprost wskazywać, że obowiązki weryfikacyjne podatnika dotyczą wyłącznie jego bezpośredniego dostawcy i bezpośredniego odbiorcy. Natomiast sprawdzanie rzetelności pozostałych uczestników łańcucha dostaw należy do obowiązków i kompetencji organów podatkowych.
- b) Takie ograniczenie znajduje uzasadnienie w orzecznictwie TSUE, gdzie wskazano, że „prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec przed skutkiem okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT”<sup>10</sup>.
- c) Należy zauważyć, że przerzucenie na podatnika obowiązku badania całego łańcucha dystrybucji byłoby bezzasadne i nieproporcjonalne, ponieważ w tym zakresie to organy podatkowe posiadają odpowiednie zasoby informacji i środki ich pozyskiwania. Natomiast podatnik powinien mieć możliwość skupienia się na rozwijaniu swojej działalności gospodarczej, a nie na sprawdzaniu innych podmiotów, z którymi nie łączą go bezpośrednie relacje handlowe.

#### 5. Jedna lista przesłanek oceny

- a) W naszej zasadne jest przygotowanie jednej listy przesłanek oceny zachowania należytej staranności, bez jej podziału na listę ogólną oraz listy branżowe. Generalnie bowiem w większości branż środki weryfikacji kontrahentów dostępne działającym w niej przedsiębiorcom są do siebie zbliżone.
- b) Proponujemy rozwiązanie pośrednie – zamiast tworzenia list branżowych, zasadne wydaje się wprowadzenie dwóch dodatkowych grup przesłanek weryfikacji kontrahentów.
- c) Pierwsza powinna dotyczyć tych rodzajów działalności gospodarczej, których podjęcie i wykonywanie jest objęte reglamentacją: koncesją, licencją, zezwoleniem, wpisem do rejestru działalności regulowanej. W odniesieniu do tych branż podatnik powinien sprawdzić, czy jego

<sup>10</sup> Wyrok TSUE w sprawie C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen*, pkt 52.



bezpośredni kontrahenci posiadają stosowne uprawnienia do prowadzenia działalności (koncesja, licencja, zezwolenie, wpis do rejestru działalności regulowanej).

- d) Z kolei druga grupa powinna wiązać się z transakcjami w branży „towarów wrażliwych” oraz przy dokonywaniu nietypowych dla siebie transakcji, podatnicy powinni podjąć dodatkowe środki weryfikacji i przeprowadzić ją dokładniej niż w innych przypadkach. Dodatkowe środki powinny zostać wymienione w dokumencie. Ponadto zasadne wydaje się publikowanie co pewien czas, np. co rok albo co pół roku, listy branż uznawanych za „wrażliwe” aby umożliwić podatnikom łatwe ustalenie czy w odniesieniu do danej transakcji powinien rozważyć zachowanie podwyższonej staranności.

## 6. Propozycja czynności weryfikacyjnych

- a) Pragniemy podkreślić, że dokument zawierający listę przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego nie powinien być katalogiem zamkniętym. Powinien wskazywać najbardziej typowe środki, które podatnik może podjąć w celu weryfikacji kontrahentów. Jeśli podatnik podejmie inne działania niż wymienione, to one również powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania przez niego należytej staranności. Istotne jest również to, aby dokument ten odwoływał się jedynie do **źródeł informacji powszechnych, bezpłatnych i łatwo dostępnych dla podatnika w dacie transakcji i przed tym dniem**. Nie należy natomiast brać pod uwagę informacji ujawnionych już po transakcji, do których dany podatnik nie miał i nie mógł mieć dostępu.
- b) W naszej ocenie, w ramach przykładowych czynności weryfikacyjnych podejmowanych przez nabywcę celem zachowania należytej staranności niezależnie od branży należy w szczególności wskazać:
- i. uzyskanie odpisu aktualnego kontrahenta z KRS dostępnego na stronie internetowej Ministerstwa Sprawiedliwości w zakładce Krajowy Rejestr Sądowy<sup>11</sup> - wydruk komputerowy/plik w formacie PDF powinien być wydrukowany lub pobrany najpóźniej w dniu dokonania transakcji,
  - ii. dysponowanie potwierdzeniem rejestracji kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w formie zrzutu z ekranu (*print screen*) uzyskanego z Portalu Podatkowego Ministerstwa Finansów<sup>12</sup> - zrzut z ekranu powinien być dokonany co do zasady najpóźniej w dniu dokonania transakcji; sądzimy jednak, że można przyjąć także nieco dłuższy okres - jednak nie później niż w ostatnim dniu miesiąca, w którym transakcja została dokonana,
  - iii. posiadanie potwierdzenia nadania kontrahentowi numer NIP w formie zrzutu z ekranu (*print screen*) uzyskanego z Portalu Podatkowego Ministerstwa Finansów<sup>13</sup> - zrzut z ekranu powinien być dokonany w zasadzie najpóźniej w dniu dokonania transakcji; sądzimy jednak, że można przyjąć także nieco dłuższy okres - jednak nie później niż w ostatnim dniu miesiąca, w którym transakcja została dokonana,
  - iv. sprawdzenie danych kontrahenta w Bazie Internetowej REGON - Wyszukiwarki podmiotów gospodarki narodowej Głównego Urzędu Statystycznego<sup>14</sup> - plik w formacie PDF lub wydruk

<sup>11</sup> <https://ems.ms.gov.pl/>

<sup>12</sup> <https://ppuslugi.mf.gov.pl/#1>

<sup>13</sup> <https://ppuslugi.mf.gov.pl/#2>

<sup>14</sup> <https://wyszukiwarkaregon.stat.gov.pl/appBIR/Index.aspx>

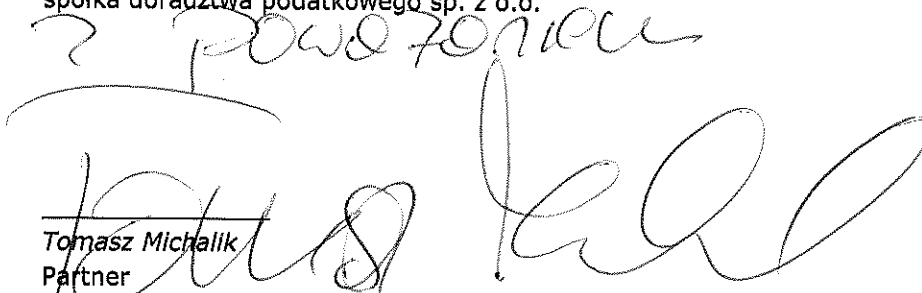


- komputerowy powinny zostać pobrane lub wydrukowane, co do zasady, najpóźniej w dniu dokonania transakcji, sądzimy jednak, że można przyjąć także nieco dłuższy okres - jednak nie później niż w ostatnim dniu miesiąca, w którym transakcja została dokonana,
- v. analizę kompletności i spójności danych oraz próby wyjaśnienia ewentualnych rozbieżności wynikających z dokumentów rejestrowych wskazanych w podpunktach i.-iv.,
  - vi. w przypadku kontrahentów, od których wcześniej podatnik nie dokonywał zakupów - weryfikację danych ze źródeł wskazanych w podpunktach i.-iv. ze wszelkiego rodzaju danymi o kontrahencie dostępnymi online (np. na stronie internetowej kontrahenta, internetowych bazach przedsiębiorców),
  - vii. w przypadku kontrahentów, od których wcześniej podatnik nie dokonywał zakupów - poszukiwanie innych publicznie dostępnych informacji i opinii o kontrahencie (np. na portalach, blogach branżowych, czasopismach branżowych) i utrwalanie ich w formie zrzutu z ekranu lub kopii,
  - viii. w przypadku kontrahentów, od których wcześniej podatnik nie dokonywał zakupów - uzyskanie numerów telefonów stacjonarnych i nawiązanie kontaktu z kontrahentem za pośrednictwem tych numerów - najpóźniej na moment dokonania transakcji,
  - ix. w przypadku kontrahentów, od których wcześniej podatnik nie dokonywał zakupów - sprawdzenie czy wiadomości email są wysyłane z domeny firmowej,
  - x. w przypadku kontrahentów, od których wcześniej podatnik nie dokonywał zakupów - dokonywanie płatności za wykonaną usługę/dostarczony towar na rachunek bankowy bezpośredniego kontrahenta, a nie innych podmiotów.
- c) Naszym zdaniem, dane wynikające ze wskazanych źródeł powinny być wystarczające do zweryfikowania kontrahenta. Na ich podstawie można bowiem sprawdzić, czy kontrahent prowadzi zarejestrowaną działalność gospodarczą (pkt i, iii-vi), czy jest zarejestrowanym podatnikiem VAT (pkt ii) oraz wstępnie sprawdzić opinie o nim jako o partnerze biznesowym ( pkt vii). Jeśli więc przykładowo kontrahent zostanie wykreślony z rejestru podatników VAT, to możliwe będzie odnotowanie tego faktu poprzez usługi Portalu Podatkowego.
- d) Wydaje się, że nałożenie na podatników dalej idących obowiązków weryfikacyjnych może prowadzić do nałożenia na nich obowiązków, które powinny należeć do organów podatkowych.
- e) Dodatkowo, w przypadku tych rodzajów **działalności gospodarczej, których podjęcie i wykonywanie jest objęte reglamentacją** (koncesją, licencją, zezwoleniem, wpisem do rejestru działalności regulowanej) oraz w przypadku tych **towarów, do obrotu którymi wymagane są dodatkowe dokumenty** (świadectwa, certyfikaty, atesty etc.), podatnik powinien sprawdzić czy jego bezpośredni kontrahenci posiadają stosowne uprawnienia do prowadzenia działalności lub do dokumenty konieczne do sprzedaży danej grupy towarów oraz uzyskać kopie tych dokumentów lub wydruki stron internetowych organów administracji publicznej potwierdzających te uprawnienia.
- f) Natomiast w przypadku **branży „towarów wrażliwych”** oraz w przypadku **transakcji nietypowych pod względem przedmiotu i wartości dla danego podatnika**, w przypadku gdy transakcja dokonywana jest z podmiotem nieznanym podatnikowi, podatnik powinien podjąć dodatkowe środki weryfikacji, takie jak przykładowo:



- i. uzyskanie pisemnych pełnomocnictw od przedstawicieli kontrahentów (na papierze firmowym, z pieczętką i podpisem osób upoważnionych do reprezentowania kontrahenta wpisanych w KRS), lub
  - ii. nawiązanie bezpośredniej relacji z kontrahentem/przedstawicielem kontrahenta, lub
  - iii. uzyskanie kopii dokumentów tożsamości przedstawicieli kontrahenta, lub
  - iv. sprawdzenie w ramach wizji lokalnej czy siedziba kontrahenta znajduje się pod wskazanym przez niego adresem, lub
  - v. zawieranie umów z kontrahentami na realizację usług/dostawę towarów w formie pisemnej i/lub dokumentowej (m.in. poprzez wiadomości e-mail, sms, nagrania dźwiękowe i inne dokumenty będące nośnikiem informacji umożliwiającym zapoznanie się z jej treścią w rozumieniu art. 77<sup>3</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>15</sup>), lub
  - vi. pozyskanie informacji o pojeździe, którym mają być transportowane towary i o jego kierowcy oraz ich weryfikacja przy odbiorze towarów (weryfikacja danych osobowych kierowcy i numeru rejestracyjnego pojazdu z danymi zawartymi w dokumentach przewozowych i informacjami uzyskanymi od kontrahenta).
- g) W naszej ocenie w przypadku „towarów wrażliwych” oraz transakcji nietypowych większy nacisk powinien być położony na bezpośrednie spotkania przedstawicieli podatnika i przedstawicieli kontrahenta. Dostępność bowiem takich osób oraz ich zaangażowanie w ustalenie warunków transakcji i jej przeprowadzenie przemawia za uznaniem, że to kontrahent, a nie osoba trzecia (oszust podatkowy) bierze rzeczywisty udział w transakcji. Schematy działania karuzel podatkowych wskazują bowiem na to, że zazwyczaj w przypadku nieuczciwych podatników brak jest możliwości bezpośredniego kontaktu.
- h) Uważamy ponadto, że w opracowywanym dokumencie należy również wskazać, że podatnicy w przypadku „towarów wrażliwych” oraz transakcji nietypowych mogą stosować również inne środki weryfikacji kontrahentów a ich zastosowanie będzie brane pod uwagę przy ocenie zachowania należytej staranności.

W imieniu MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy  
spółka doradztwa podatkowego sp. z o.o.

  
Tomasz Michalik  
Partner  
Doradca podatkowy

<sup>15</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 459.