

Kraków, dn. 05/07/2017r

Agnieszka Czernik  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu 10543

Ministerstwo Finansów  
Podsekretarz Stanu  
Paweł Gruza

dotyczy: PT3.8101.9.2017 – lista przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy

W związku z otrzymaniem w dniu 4 lipca 2017 roku *Materiału roboczego z analizy aktualnego orzecznictwa NSA dotyczącego kwestii należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych* wraz z *Zawiadomieniem o rozpoczęciu konsultacji podatkowych*, jak również sytuacji wynikających w weryfikacji (kontroli) JPK\_VAT przez organy podatkowe, pragnę przekazać następujące uwagi:

- Wymaganie od podatników, aby to oni weryfikowali swoich kontrahentów jest zbyt drogim, a często wręcz nierealnym rozwiązaniem – np. przyjęcie schematu procedur weryfikacyjnych (projekt – zał. Nr 1) mogłoby mieć miejsce wyłącznie w największych firmach (korporacjach), dla małych podatników (mikroprzedsiębiorców), byłoby ono zbyt utrudnione, pociągałoby za sobą zbyt wysokie koszty, groziłoby utratą szybkości działania i elastyczności (największej zalety i przewagi konkurencyjnej mikroprzedsiębiorców); nawet w największych firmach istnieje zagrożenie, iż nie wszyscy dostosują się w każdym punkcie do wszystkich procedur (brak czasu, brak możliwości, w tym również niemożność wyegzekwowania dostarczenia dokumentów ze strony podatnika); podatnik może narazić się na zarzut niedochowania staranności, podważającym możliwość odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy chociażby jeden z jego pracowników nie dostosowałby się do procedury
- Zatrudnienie dodatkowych kilku osób powołanych do weryfikacji kontrahentów, czyli tak naprawdę stworzenie wywiadu gospodarczego w każdej firmie należy ocenić jako najdroższe rozwiązanie, zastrzeżone wyłącznie dla największych i najzasobniejszych podatników VAT, całkowicie wykluczone w przypadku mikroprzedsiębiorców, jak też małych i średnich przedsiębiorców,
- Weryfikacja w systemie VIES, ewidencji podatników VAT czynnych, CEIDG, KRS jest dalece niedoskonała i tak naprawdę o niczym nie świadczy; świadczy jedynie o tym, iż ktoś zarejestrował działalność w CEIDG i prowadzi ją na dany dzień, podobnie VAT – fakt, iż ktoś zarejestrował się jako podatnik VAT i widnieje w ewidencji na dzień 5 lipca 2017r, nie oznacza, iż następnego dnia nie zostanie wyrejestrowany (na swój wniosek lub przez organ podatkowy)
- W ramach weryfikacji (kontroli) JPK\_VAT przez organy podatkowe, mamy już pierwsze przykłady na to, iż okoliczności transakcji nie wskazywały na udział w popełnieniu przestępstwa, nie istniały przesłanki, aby podejrzewać nieprawidłowości, naruszenie prawa, zaś warunki i przebieg transakcji nie różniły się niczym i nie odbiegały od powszechnie

przyjętych, a mimo to skutkować mogą korektami obejmującymi okres poprzednich 5 lat podatkowych:

a) przykład nr 1 – nabywca – podatnik VAT wynajmuje lokal na potrzeby działalności gospodarczej, od wielu lat płaci czynsz na podstawie zawartej umowy i wystawianej co miesiąc faktury VAT; na podstawie faktury czynszowej dokonuje co miesiąc odliczenia VAT. W czerwcu 2017 roku otrzymuje wezwanie od organu podatkowego do skorygowania ewidencji i deklaracji VAT, albowiem kontrahent – Wynajmujący nie figuruje w rejestrze VAT

b) przykład nr 2 – nabywca – podatnik VAT od kilku lat współpracuje z agencją reklamową, która co roku sporządza dla niego reklamę i co roku wystawia fakturę VAT, od której to faktury nabywca odlicza VAT naliczony; również w czerwcu 2017 roku otrzymuje wezwanie od organu podatkowego do skorygowania ewidencji i deklaracji VAT, albowiem kontrahent – Wynajmujący nie figuruje w rejestrze VAT.

Obydwa przytoczone powyżej przykłady pokazują, iż nawet wieloletnia współpraca ze stałymi (sprawdzonymi) kontrahentami nie daje gwarancji prawa do odliczenia VAT. Czasami przyczyną jest nieporadność i brak wiedzy prawnej (podatkowej) ze strony kontrahentów – sprzedawców towarów / usług.

- Żaden przedsiębiorca / podatnik VAT, ani też jego pełnomocnik (np. doradca podatkowy) nie mają takich możliwości kontroli oraz takiego dostępu do informacji, jaki posiadają organy podatkowe, organy ścigania, a także wymiar sprawiedliwości; żaden przedsiębiorca / podatnik VAT, jak również jego pełnomocnik (doradca podatkowy) nie dysponuje środkami egzekucyjnymi, środkami przymusu, aby zmusić swojego nowego (potencjalnego) kontrahenta, a tym bardziej stałego – wieloletniego kontrahenta do okazywania dokumentów rejestracyjnych, podatkowych (deklaracji, zeznań), księgowych (sprawozdań) co miesiąc. Weryfikacja kontrahenta i jego dokumentów musiałaby odbywać się co miesiąc, aby mieć pewność, iż dane kontrahenta, jego status i sytuacja są aktualne.

Biorąc pod uwagę wyżej przytoczone zastrzeżenia, wskazując zagrożenia dla nabywców towarów i usług, załączam projekt schematu procedur weryfikacyjnych (mojego autorstwa). Alternatywnie rozważyłabym opracowanie poszerzonej wersji usługi – sprawdzenie statusu podmiotu w VAT w taki sposób, aby możliwe było wpisane / skopiowanie wielu NIP wszystkich kontrahentów naraz i weryfikacja jednym kliknięciem; przy każdej pozycji ukazywałby się komunikat pozytywny/negatywny wraz z zaznaczeniem daty wyrejestrowania z rejestru podatników VAT czynnych.

Z poważaniem

Agnieszka Czernik  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu 10543

## SCHEMAT PROCEDUR WERYFIKACYJNYCH - PROJEKT

I. **Weryfikacja formalna** (dokumenty, informacje) – konieczna przed podjęciem współpracy, jak również okresowo – co miesiąc (VAT – podatek czynny), co pół roku (pozostałe):

- KRS lub CEIDG – ryzyko:
  - a) Najniższe kapitały zakładowe - podwyższone ryzyko, dalsza analiza
  - b) Firma założona niedawno - podwyższone ryzyko, dalsza analiza
  - c) Dane identyfikacyjne zostały wykorzystane bez wiedzy firm do popełnienia oszustwa – brak jednoznacznego upoważnienia danej osoby do reprezentacji przedsiębiorstwa – **w ogóle nie zawieramy transakcji**
- VIES – WDT, WNT, kontrahent zagraniczny
- REGON, NIP, VAT czynny
- Art. 306e Ordynacji podatkowej – zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości, wydane przez organy podatkowe, jak też - na żądanie wnioskodawcy – podaje się w zaświadczeniu informacje, czy w stosunku do wnioskodawcy (kontrahenta) prowadzone jest:
  - postępowanie mające na celu ujawnienie zaległości podatkowych i określenie ich wysokości,
  - postępowanie egzekucyjne w administracji, również w zakresie innych niż podatkowe zobowiązań wnioskodawcy,
  - postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.Należy wymagać od kontrahentów, aby dostarczane przez nich zaświadczenia zawierały takie dodatkowe informacje.

Wady weryfikacji formalnych – wszelkie zaświadczenia, dane z rejestrów są informacjami na dany dzień: fakt, iż kontrahent (potencjalny kontrahent) w dniu np. 7 czerwca 2017 zarejestrował się do VAT, był podatnikiem czynnym, widniał w CEIDG, KRS, nie oznacza, iż w ciągu kolejnych tygodni (do końca czerwca), kiedy wystawiane będą faktury, nie dokona wyrejestrowania, nie zawiesi działalności gospodarczej,

Deklaracja VAT – koniecznie z zapłatą, koniecznie z pieczętką z dziennika podawczego Urzędu Skarbowego lub UPO. Ponadto, nie wiemy, czy kontrahent nie złożył korekty i ile takich korekt miało miejsce. Aby zweryfikować kwoty na deklaracji, należałoby przejrzeć ewidencje VAT kontrahenta, a to już są czynności sprawdzające, należące do organów podatkowych. Bardzo często do przestępstw karuzelowych wciągani są nieświadomi podatnicy i dobrej reputacji.

UWAGA! Przewidywana nowelizacja Ordynacji podatkowej z dniem 1 września 2017 r – podatnicy zostaną wyposażeni w możliwości weryfikacji kontrahentów bezpośrednio u organów podatkowych – deklaracje, zapłaty podatków, nieprawidłowości. Zapowiadany jest również projekt całkowicie nowej Ordynacji Podatkowej (projekt jesienią 2017 roku, wprowadzenie w życie – najwcześniej 1 stycznia 2018 roku?)

## **II. Weryfikacja merytoryczna - gospodarczy sens uczestnictwa w transakcji:**

- Ocena rzetelności gospodarczej kontrahenta (zgodność danych zawartych w dokumentach z rzeczywistością)
- Ocena schematu transakcji, który jest planowany.
- Analiza ciągła – nie tylko na etapie podejmowania współpracy z kontrahentem (na początku), ale również podczas jej realizacji
- Odpowiedzi na pytania:
  - Jaki jest gospodarczy sens uczestnictwa w takiej transakcji?
  - Jaką wartość dodaną można zidentyfikować wskutek uwzględnienia naszego przedsiębiorstwa w łańcuch transakcji ?

Wartość wątpliwa – nie podchodzimy do współpracy.

- Oferty współpracy bez wyraźnej przyczyny lepsze od innych ofert na rynku
- Ilość i jakość towarów inna niż powszechnie obecne na rynku
- Nie ma możliwości ustalenia pochodzenia źródła towaru
- Brak znajomości produktu lub zasad funkcjonowania rynku danego produktu
- Minimalne zaangażowanie w działalność operacyjną
- Minimalny wpływ na kształt transakcji przy jednoczesnej gwarancji zysku

Dokumenty – procedury wewnętrzne kontrahenta, polityka cenowa, polityka marketingowa, zarządzania płynnością, etc.

Wada – oszustwo może być bardzo profesjonalnie przygotowane, mieć wszelkie znamiona racjonalnej transakcji, bardzo trudne do zidentyfikowania przez podatnika, który nie ma takich uprawnień jak organa podatkowe oraz inspekcje kontroli.

## **III. Weryfikacja działalności operacyjnej - ryzyko:**

- Realizacja możliwie wysokich zysków w możliwie krótkim czasie,
- Nie występują zdarzenia typowe dla działalności gospodarczej:
  - a) Zatory płatnicze,
  - b) Reklamacje
  - c) Negocjacje cen
  - d) Trudności logistyczne (magazynowanie, transport towarów)
  - e) Rachunki bankowe wszystkich kontrahentów w tym samym banku (usprawnienie realizacji przelewów) – także podmioty z siedzibą poza terytorium RP
  - f) Realizacja dostaw w okolicznościach zbyt perfekcyjnych, by uznać je za prawdziwe.

Dokumenty – procedury wewnętrzne, polityka cenowa kontrahenta, strony internetowe – publikacje dostępne dla wszystkich.

Wada – oszustwo może być bardzo profesjonalnie przygotowane, mieć wszelkie znamiona racjonalnej transakcji, bardzo trudne do zidentyfikowania przez podatnika, który nie ma takich uprawnień jak

organa podatkowe oraz inspekcje kontroli. Ponadto mogą wystąpić pozorowane reklamacje, rachunki bankowe w różnych bankach.

**IV. Osoby odpowiedzialne za zebranie informacji:**

- 1) .....
- 2) .....
- 3) .....
- 4) .....

**V. Sposób postępowania w przypadku wystąpienia określonych nieprawidłowości:**

- Odstąpienie od współpracy
- Zerwanie współpracy w trybie natychmiastowym
- Wypowiedzenie umowy o współpracy
- Wstrzymanie się od podjęcia (rozpoczęcia) współpracy: od podpisania umowy, zawarcia transakcji,
- Korekta rozliczeń w podatku VAT wstecz – ewidencje VAT, deklaracje VAT (cały okres występowania nieprawidłowości)
- Zaliczenie do KUZP skorygowanego VAT – wstecz
- Korekty zeznań podatkowych wstecz – PIT – 36 / PIT – 36L lub CIT – 8