

Uwagi do zaproponowanych kryteriów w zawiadomieniu o rozpoczęciu konsultacji podatkowych

1. Odnosnie kryteriów podmiotowych formalnych.

- a) Sprawdzenie kontrahenta pod względem spełnienia wymogów formalnych, od których uzależnione jest prowadzenie działalności gospodarczej (zarejestrowanie działalności i aktywny nr identyfikacji podatkowej, wymagane pozwolenia na prowadzenie działalności, jeżeli są wymagane) nie może budzić zastrzeżeń, bo jest to podstawowa czynność weryfikująca kontrahenta.
- b) Zastrzeżenia budzi natomiast **preferowanie podmiotów dłużej funkcjonujących na rynku** w danej branży, albowiem **dyskryminuje nowe podmioty gospodarcze**, które starają się pozyskać kontrahentów. Ograniczy zatem możliwości rozwoju nowopowstałych firm, które walcząc o klienta, będą starały się zaoferować bardziej konkurencyjne warunki transakcji, a przez to **ograniczy konkurencję na rynku**.
- c) W działalności gospodarczej **zawsze istnieje ryzyko gospodarcze**. Dlatego przy zawieraniu transakcji rozsądny przedsiębiorca stara się je zmniejszyć m.in. poprzez **płatność za towar po jego dostawie i sprawdzeniu w miejscu dostawy, przed wydaniem towaru w posiadanie**. Poza tym efektywność działalności handlowej zależy od szybkiej rotacji pieniądza i możliwości wykorzystania go do kolejnych transakcji. **Zapłata za dostarczony towar przed jego wydaniem w miejscu dostawy potwierdza wypłacalność odbiorcy**. Brak zapłaty powoduje przekierowanie towaru do innego, wypłacalnego odbiorcy. W działalności handlowej, w taki właśnie sposób przedsiębiorca zabezpiecza się przed niewypłacalnością odbiorcy i sprawdza jego wypłacalność. Dlatego **też taka forma rozliczeń jest często stosowana**. **Nadużyciem jest** uzależnianie pozytywnej oceny podatnika od wyboru wydłużonej formy płatności, **preferowanej przez organy podatkowe** i utożsamianie płatności w dniu dostawy z udziałem w oszustwie podatkowym.
- d) **W punkcie 1 na str. 3** omawianego Zawiadomienia z 30.06.2017 r. wymienia się kryterium - „*czy osoby reprezentujące kontrahenta są wiarygodne ?*” W działalności gospodarczej wiarygodność kontrahenta i osób jego reprezentujących, **sprawdza się w trakcie współpracy**, oceniając terminowość i rzetelność wywiązywanie się ze zobowiązań umownych. Nie ma możliwości sprawdzenia wiarygodności przed rozpoczęciem współpracy, poza przypadkami występowania informacji powszechnie dostępnych o osobach reprezentujących kontrahenta.

Ujawnienie osoby reprezentującej kontrahenta we właściwym rejestrze, jest wystarczającym i jedynie możliwym sposobem sprawdzenia wiarygodności osób reprezentujących kontrahenta przed rozpoczęciem z nim współpracy, poza sprawdzeniem wiarygodności przedstawionych dokumentów rejestracyjnych we właściwych rejestrach lub na dostępnych portalach oraz stronach internetowych. Wskazanie, jako kryterium sprawdzenia wiarygodności osób reprezentujących kontrahenta, **bez doprecyzowania sposobów tej weryfikacji**, spowoduje dowolność interpretacji przez **organy podatkowe działające pod silną presją zaspokojenia potrzeb budżetu**.

Wspomnieć należy, że zgodnie z orzecznictwem TSUE **podatnik nie ma obowiązku zatrudnić firmy detektywistycznej do zbadania swojego kontrahenta**. Rozbudowywanie obowiązków podmiotowych – formalnych nie znajduje zatem uzasadnienia w wykładni TSUE do dyrektywy 112 Rady.

2. Odnosnie kryteriów przedmiotowych/ekonomicznych.

- a) W działalności handlowej przedsiębiorca funkcjonuje na rynku tylko wtedy, gdy nie ujawnia swoich źródeł zaopatrzenia w towary. Przez tajemnicę handlową w praktyce rozumie się informacje typu „koszt/cena”, **informacje o klientach i ich potrzebach, źródłach zaopatrzenia, kontakty, listy klientów i tym podobne**. Informacje te zostały wymienione w definicji tajemnicy przedsiębiorstwa i są nią objęte, jako „*inne informacje posiadające wartość gospodarczą*”. Stosownie do **art. 11 ust. 1** ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, przekazanie, ujawnienie lub wykorzystanie cudzych informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa albo ich nabycie od osoby nieuprawnionej, jeżeli zagraża interesowi przedsiębiorcy lub narusza go, jest **czynem nieuczciwej konkurencji**. Czyn nieuczciwej konkurencji można popełnić też nieumyślnie. **Przedsiębiorca powinien chronić** wskazane informacje również przed ich nieświadomym ujawnieniem, czy udostępnieniem osobom nieupoważnionym, w celu ustrzeżenia się przed możliwymi roszczeniami odszkodowawczymi ze strony przedsiębiorcy, którego prawa zostały naruszone. **Chroniąc tajemnice handlowe innych podmiotów, przedsiębiorca uniknie też potencjalnej odpowiedzialności cywilnej za ich ujawnienie.**

Ograniczenia te powodują, że wiedza o pochodzeniu towaru sprowadza się najczęściej do ogólnej informacji, np. w przypadku towaru nie oznaczonego co do tożsamości - „towar wyprodukowany w krajach UE” lub wskazania producenta towaru – „Kawa

Jacobs Kronung”. Kryteria powinny zatem uwzględniać obowiązek zachowania tajemnicy handlowej wynikający z obowiązujących przepisów.

Organy podatkowe nie mogą wymagać od podatnika wiedzy o pochodzeniu towaru, ponieważ przedsiębiorca z reguły ma jedynie wiedzę od kogo towar zakupił. Nie posiada natomiast informacji od kogo zakupił towar jego kontrahent i pozostałe, nieznanemu jemu podmioty, które dokonywały przed jego dostawcą obrotu towarem. W tym zakresie jest dużo nieprawidłowości w działaniu organów podatkowych, które **nie uwzględniają tajemnicy handlowej chronionej prawem i aspektu temporalnego**, o czym mowa poniżej.

- b) Ryzyko gospodarcze zawsze występuje w działalności gospodarczej, a obowiązkiem zarządzającego przedsiębiorstwem jest podjęcie wszelkich działań aby je zminimalizować lub wykluczyć. Ustalanie istnienia „realnego ryzyka gospodarczego” przez urzędnika organów podatkowych niewątpliwie stanowi nieprzewidywalne ryzyko dla podatnika – przedsiębiorcy. W kryteriach, które mają zapewnić bezpieczne i stabilne prowadzenie w Polsce działalności gospodarczej, należy unikać oceny ryzyka gospodarczego przez osoby, które nie są w tym zakresie profesjonalistami i nie mają dostatecznej wiedzy o prowadzeniu działalności gospodarczej, co potwierdzają liczne nieprawidłowości w ocenach dokonywanych przez pracowników organów podatkowych.

3. Odnosnie kryteriów dotyczących przebiegu transakcji.

- a) Sposób dokonywania płatności wynika ze swobody zawierania umów i nie może być ograniczany lub uzależniony od przyjętych kryteriów oceny podatnika ponieważ naruszy to postanowienia art. 353¹ K.c. który stanowi:

„Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.”

Brak podstaw prawnych do ograniczania swobody zawierania umów przez organy podatkowe. Sposób dokonywania płatności nie powinien stanowić kryterium zaliczenia podatnika do uczciwych przedsiębiorców.

- b) O istnieniu przed nim wielu pośredników podatnik dowiaduje się dopiero z akt kontroli w wyniku ustaleń organów podatkowych. Nie posiada i posiadać nie może wiedzy o wszystkich uczestnikach obrotu i ich działalności oraz o

wywiązywaniu się przez nich ze zobowiązań podatkowych, ponieważ z reguły zna jedynie swoich dostawców i odbiorców.

Oczywistym powinno być, w szczególności dla organów podatkowych zobowiązanych do nadzoru nad prawidłowym przebiegiem kontroli podatkowych i postępowań kontrolnych, że **stan świadomości podatnika należy oceniać z uwzględnieniem racjonalnie oczekiwanego stanu wiedzy na dzień transakcji**, a nie na dzień prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego jej dotyczącej. W wyroku z dnia 19 marca 2014 r. wydanym w sprawie I FSK 576/13 – LEX nr 14587225, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że **przez dobra wiarę należy rozumieć określony stan wiedzy, świadomości podatnika z chwili dokonania przez niego transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług**. Zatem wszelkie okoliczności faktyczne świadczące o przestępczej lub oszukańczej działalności kontrahenta lub powiązanych z nim osób, **które zaistniały lub stały się znane podatnikowi po dokonaniu transakcji** (najczęściej w trakcie postępowania kontrolnego lub kontroli podatkowej), **nie powinny mieć wpływu na ocenę dobrej wiary podatnika**. Trudno bowiem, jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu omawianego orzeczenia, zakładać, że podatnik miał świadomość co do oszukańczego charakteru transakcji z tego powodu, iż kilka miesięcy lub lat po zawarciu transakcji zaistniały lub stały się jemu wiadome okoliczności, które mogły być podstawą dokonania innej oceny wiarygodności kontrahenta. **Standar prawidłowej oceny staranności musi być skorelowany ze świadomością występowania problemów**.

Organy podatkowe dopiero w wyniku podejmowanych długotrwałych czynności kontrolnych, (korzystając z przysługujących im uprawnień do pozyskania wiedzy o działalności innych uczestników obrotu), ustalają i ujawniają występowanie nieprawidłowości w łańcuchu handlowym transakcji. **Nagminnie jednak nie uwzględniają przy analizie i ocenie zebranego materiału aspektu temporalnego**. Właściwie sprawowany nadzór powinien już dawno wyeliminować opisane nieprawidłowości powodujące dotkliwe skutki dla podatnika. W tym kontekście kryterium „*braku nieuzasadnionego uczestnictwa wielu pośredników w celu uprawdopodobnienia transakcji*” **tworzy dodatkowe ryzyka dla uczciwego przedsiębiorcy i odnosi odwrotny skutek od zamierzonego**.

Każdy podatnik powinien być traktowany przez organy podatkowe, jako uczciwy przedsiębiorca, do czasu wykazania dowodami, że nim nie jest. Kryteria oceny powinny

uwzględniać specyfikę działalności gospodarczej i **uniezależnić podatnika od subiektywnej, a często także niekompetentnej oceny organów podatkowych**. Muszą być zatem **określone jednoznacznie i precyzyjnie**. Tylko wtedy mogą przyczynić się do zmiany oceny możliwości prowadzenia w Polsce stabilnej działalności gospodarczej.

TSUE wielokrotnie podkreśla w swoich orzeczeniach, że **podatnik nie ma obowiązku ustalania za organy podatkowe, czy jego kontrahent zapłacił podatki i czy ujął transakcje w swoich księgach rachunkowych. Obowiązki te nie należą do podatnika**. Stąd też organ podatkowy nie może wymagać aby przedsiębiorcy wyręczali organy. Podatnicy, którzy sprawdzali swoich kontrahentów także w tym zakresie, mają takie same problemy z organami podatkowymi, jak ci, którzy tego nie robili. Obojętnie co by przedsiębiorca nie zrobił, to i tak **nie jest w stanie obronić się przed totalnym fiskalizmem**.

Aby zatrzymać **stosowany przez organy podatkowe system wyniszczania małych i średnich przedsiębiorców**, wystarczy w ramach nadzoru egzekwować od tych organów właściwe stosowanie prawa, w tym orzecznictwa TSUE i **uwzględnianie interesu przedsiębiorcy** zgodnie z art. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ciągłe aktualne jest pytanie, **dlaczego tego się nie robi ???**

Obawiam się, że określone przez Ministerstwo Finansów kryteria przyczynią się do pogorszenia i tak **złej oceny możliwości prowadzenia w Polsce stabilnej działalności gospodarczej** i nie poprawią trudnej i niepewnej sytuacji przedsiębiorców, którzy masowo przenoszą działalność do innych krajów UE, które znając obecną sytuację przedsiębiorców w Polsce **tworzą dla nich specjalne atrakcyjne strefy ekonomiczne i zachęcają do zmiany obywatelstwa**. Ten rodzaj emigracja i jej skala jest o wiele groźniejsza niż poprzednia za pracą.

Emilia Nowaczyk

a d w o k a t

Dnia 10 lipca 2017 r.