

Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

Warszawa, 28 lipca 2017 r.

Szanowny Panie,

Przesyłamy propozycję przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych („**Nabywca**”) w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednocześnie wskazujemy, że w swoich propozycjach staraliśmy się wyważyć interes podatników, jako przedsiębiorców, dysponujących ograniczonymi możliwościami, z oczekiwaniami organów podatkowych, co do działań sprawdzających dostawców krajowych („**Dostawcy**”).

I Kryteria podmiotowe/formalne

Weryfikacja Dostawcy według kryteriów podmiotowych i formalnych powinna każdorazowo odbywać się przed rozpoczęciem współpracy gospodarczej z Dostawcą. Następnie, w toku współpracy gospodarczej, rekomendujemy okresowe powtarzanie badania. Celem przeprowadzenia analizy potencjalnych Dostawców jest:

- (i) ustalenie, czy osoby występujące w imieniu i na rzecz Dostawcy są do tego umocowane,
- (ii) ustalenie, czy przedmiot działalności Dostawcy odpowiada charakterowi transakcji jakie oferuje,
- (iii) ustalenie, czy Dostawca posiada odpowiednie doświadczenie do realizowania danych transakcji,
- (iv) ustalenie, czy skala proponowanej współpracy odpowiada możliwościom Dostawcy,
- (v) ustalenie, czy Dostawca jest rzeczywistą stroną transakcji, tj. czy jest on podmiotem, który odpowiada za materialną realizację sprzedaży, czy firmantem.

W związku z powyższym, w naszej ocenie, Nabywca powinien podjąć następujące działania:

(i) zbadanie dokumentacji rejestrowej Dostawcy

Dzięki powszechnie dostępnym publicznie rejestrům prowadzonym przez Ministra Rozwoju i Finansów (Centralna Ewidencja Informacji Działalności Gospodarczej) oraz Ministra Sprawiedliwości (Rejestr Przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym), podstawowe dane o Dostawcy są łatwo dostępne. Weryfikacja Dostawcy może być zatem przeprowadzona niezależnie od jego dyspozycyjności i chęci udostępniania informacji o sobie. Wskazane jest również pozyskanie statutu Nabywcy, a także pełnego odpisu zupełnego z Rejestru Przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Okolicznościami, które powinien zbadać Nabywca na podstawie dokumentów rejestrowych jest po pierwsze to, **czy osoby występujące w imieniu Dostawcy są ku temu umocowane** (tj. czy zajmują stanowiska w organach statutowych Dostawcy, ewentualnie czy są prokurentami – w przypadku spółek, czy osoba występująca w roli Dostawcy rzeczywiście nim jest – w przypadku jednoosobowych działalności gospodarczych).

Po drugie, Nabywca powinien przeanalizować, czy **przedmiot działalności gospodarczej Dostawcy** jest zgodny z ofertami, które składa. Przykładowo, podmiot posiadający w swojej ofercie tzw. towary FMCG nie powinien jako główny przedmiot działalności wskazywać działalności turystycznej.

Po trzecie, Nabywca powinien ocenić, **czy kapitał zakładowy Dostawcy odpowiada skali współpracy jaką oferuje**. Przykładowo, fakt, że Dostawca dysponuje kapitałem zakładowym o wysokości 5.000,00 PLN, a oferuje Nabywcy współpracę w skali kilku lub nawet kilkunastu milionów PLN miesięcznie powinien wzbudzić szczególne wątpliwości Nabywcy. Podobnie należy ocenić fakt, gdy Nabywca prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. W takiej sytuacji, chcąc rozpocząć współpracę z Dostawcą, Nabywca powinien dokonać głębszej analizy stanu majątkowego Dostawcy.

Po czwarte, Nabywca powinien zbadać **częstotliwość w zmianach struktury personalnej Dostawcy**. W szczególności, wątpliwości co do Dostawcy powinny wzbudzić okoliczności bardzo częstych (co kilka miesięcy, co roku) zmian reprezentantów i wspólników Dostawcy, wskazujące na wielokrotne „odsprzedawanie” spółki „z historią”, celem uwiarygodnienia jej działalności.

Po piąte, skala współpracy oferowana przez Dostawcę powinna odpowiadać jego **doświadczeniu**. I tak, wątpliwości Nabywcy powinien wzbudzać Dostawca nowopowstały, lub taki, którego skład personalny istotnie się zmienił (nowi członkowie zarządu, nowi wspólnicy), który faktycznie nie posiada doświadczenia, a który oferuje kilkutyсяczne/kilkumilionowe transakcje w skali miesiąca.

(ii) weryfikacja umocowania i tożsamości osób reprezentujących Dostawcę

W związku z okolicznością, że w przestępstwach karuzel VAT nierzetelni podatnicy wykorzystują tożsamość innych osób, rejestrując na tzw. „słupy” spółki i działalności, Nabywca powinien zażądać od reprezentantów Dostawcy przedstawienia umocowania do występowania w imieniu i na rzecz Dostawcy (pełnomocnictw lub dokumentów rejestrowych potwierdzających prawo do reprezentacji Dostawcy) oraz dokumentu tożsamości danej osoby. Fakt przeprowadzenia tej weryfikacji powinien zostać udokumentowany.

(iii) zbadanie, czy Dostawca posiada uprawnienia wymagane przepisami prawa do oferowania towarów danego rodzaju

W sytuacji, gdy w danej branży istnieją wymagane przepisami prawa zezwolenia, koncesje i pozwolenia, Nabywca powinien zażądać ich przedstawienia przez Dostawcę. Co więcej, w razie, gdy posiadanie stosownych uprawnień jest obwarowane koniecznością udzielenia zabezpieczenia na rzecz Skarbu Państwa, Nabywca powinien zweryfikować czy Dostawca, takich zabezpieczeń udzielił. Informacje te są publicznie dostępne (w serwisie Kaucja Gwarancyjna prowadzonym przez Ministra Finansów: <http://kaucja-gwarancyjna.mofnet.gov.pl/>).

(iv) sprawdzenie statusu VAT Dostawcy

Nabywca powinien ocenić rzetelność Dostawcy, pod względem tego, czy jest on czynnym podatnikiem VAT. Dzięki dostępnej publicznie wyszukiwarce Ministerstwa Finansów (https://ppuslugi.mf.gov.pl/_/), Nabywca może samodzielnie dokonać tej czynności. Co więcej, w związku z tym, że organy podatkowe posiadają od stycznia 2017 r. uprawnienia do wykreślenia z rejestru VAT „nierzetelnych” podatników (m.in. tych, którzy wystawiali tzw. „puste faktury”, którzy nie składali deklaracji podatkowych), Nabywca ma możliwość szybkiego wychwycenia zmian w statusie podatkowym Dostawcy. Czynność sprawdzenia

statusu VAT Dostawcy powinna zatem być sprawdzana na bieżąco, przy każdej realizowanej transakcji.

(v) zażądanie przedstawienia przez Dostawcę zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach i w opłacaniu składek ZUS

Rzetelność Dostawcy powinna być też sprawdzona poprzez zażądanie od Dostawcy przedstawienia aktualnych zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach i w opłacaniu składek ZUS. Pozyskanie uzyskania zaświadczenia nie jest jednocześnie długotrwałą i kosztowną procedurą. Pozwoli również Nabywcy na przyjęcie, że Dostawca jest rzetelnym podmiotem, który nie posiada zaległości podatkowych i składkowych.

II Kryteria przedmiotowe/ekonomiczne

Weryfikacja Dostawcy według kryteriów przedmiotowych/ekonomicznych powinna każdorazowo odbywać się przed rozpoczęciem współpracy gospodarczej z Dostawcą. Rekomendujemy również, by działania weryfikujące według ww. kryteriów były powtarzane wobec Dostawcy okresowo. Podjęcie proponowanych niżej działań, ma na celu:

- (i) ustalenie warunków współpracy z Dostawcą,
- (ii) ustalenie, czy Dostawca posiada zaplecze techniczne i osobowe umożliwiające mu realizację transakcji z Nabywcą w oferowanej skali,
- (iii) ustalenie, czy Dostawca jest rzeczywistą stroną transakcji, tj. czy jest on podmiotem, który odpowiada za materialną realizację sprzedaży, czy jedynie firmuje transakcję.

W związku z powyższym, w naszej ocenie, Nabywca powinien podjąć następujące działania:

(i) zawarcie pisemnej umowy z Dostawcą

Jedną z przesłanek wskazujących na „podejrzany” charakter transakcji, jest w ocenie organów podatkowych fakt, że druga strona transakcji unika zawarcia pisemnej umowy. W związku z tym, jak również dla ustalenia precyzyjnych warunków realizacji transakcji, Nabywca powinien dążyć do zawarcia pisemnej umowy z Dostawcą. Umowa powinna w szczególności:

- (i) zawierać postanowienia określające sposób oraz krąg osób upoważnionych do kontaktowania się z Nabywcą w imieniu Dostawcy, składania zamówień, wydawania towarów,
- (ii) zawierać postanowienia regulujące terminy, walutę i rachunki bankowe wykorzystywane przez strony do dokonywania płatności za towar, w tym zastrzeżenie o wykonywaniu płatności za towary jedynie w formie systemu podzielonej płatności, przy użyciu rachunku VAT,
- (iii) zawierać postanowienia regulujące okoliczność, kto odpowiada za organizację i koszty transportu towarów do Nabywcy,
- (iv) wskazywać miejsce skąd towary są wysyłane do Nabywcy/skąd Nabywca może je odebrać,
- (v) zawierać wzory podpisów osób umocowanych do występowania w imieniu Dostawcy i Nabywcy.

Jednocześnie, wszelkie odstępstwa od ustaleń umownych powinny być pisemnie ustalone pomiędzy stronami.

(ii) zbadanie charakteru i sposobu prowadzenia działalności gospodarczej przez Dostawcę

Organy podatkowe, jako jedną z okoliczności przemawiającą za „nierzetelnością” podatnika wskazują posiadanie wirtualnej siedziby, brak zaplecza technicznego i personalnego do realizacji danych transakcji.

Po pierwsze zatem, Nabywca powinien dokonać sprawdzenia miejsca siedziby oraz miejsc prowadzenia działalności gospodarczej Dostawcy (np. magazynów, biur, oddziałów itp.). Weryfikacja ta nie powinna być jednak wiązana wyłącznie z osobistą wizytacją ww. miejsc, gdyż byłoby to zbyt duże obciążenie dla Nabywców, zwłaszcza przy prowadzeniu działalności gospodarczej w dużej skali. Dzięki powszechnym i darmowym usługom map online, Nabywca ma jednak możliwość „podglądu” miejsc prowadzenia działalności gospodarczej i oceny, czy umożliwiają one prowadzenie działalności gospodarczej danego typu.

Po drugie, Nabywca powinien zażądać od Dostawcy przedstawienia tytułów prawnych do miejsc prowadzenia działalności gospodarczej (umowy najmu, dzierżawy, akty własności itp.).

(iii) analiza cen oferowanych przez Dostawcę towarów

Oferta cenowa nierzetelnych podatników zazwyczaj znacznie odbiega od cen rynkowych (w tym cen oferowanych przez producentów towarów). W związku z powyższym, Nabywcy powinni dokonać analizy cen towarów oferowanych przez Dostawców. W razie znacznych rozbieżności w cenach towarów danego typu, Nabywca powinien poddać Dostawcę wnikliwszej weryfikacji, celem wykluczenia ryzyka, że Dostawca rekompensuje sobie cenę niezapłaconym VAT lub towar pochodzi z kradzieży.

III Przebieg transakcji

Przebieg transakcji z Dostawcą powinien być na bieżąco monitorowany przez Nabywcę, celem obserwacji zachowania Dostawcy i ewentualnych nieprawidłowości po jego stronie. W związku z tym, Nabywca przy powinien podjąć następujące działania:

(i) składanie zamówień w formie pisemnej

Nabywca powinien składać zamówienia u Dostawcy w formie pisemnej w sposób ustalony w umowie. W przypadku złożenia ustnego zamówienia, Nabywca powinien potwierdzić je na piśmie (np. w formie mailowej).

(ii) dokonanie płatności w systemie podzielonej płatności

Umowa pomiędzy stronami powinna przewidywać szczegółowe postanowienia dotyczące płatności pomiędzy Nabywcą a Dostawcą. W razie jej braku, Nabywca powinien dokonywać płatności za towar bezgotówkowo, przelewem na rachunek Dostawcy. Wraz z wprowadzeniem tzw. rachunków VAT, Nabywca powinien zażądać od Dostawcy możliwości dokonywania płatności przy użyciu systemu podzielonej płatności.

(iii) weryfikacja miejsc odbioru towarów

W sytuacji, w której ciężar organizacji i kosztów transportu spoczywa na Nabywcy, Nabywca lub działająca na jego zlecenie osoba/podmiot, odbierając towary od Dostawcy powinni na bieżąco monitorować zgodność miejsc odbioru towarów z miejscami, które zostały przez Dostawcę zarejestrowane jako miejsca prowadzenia przez niego działalności gospodarczej.

W szczególności, podejrzenia powinny wzbudzić okoliczności, że towar nabywany przez Nabywcę jest przeladowywany z jednego pojazdu na drugi w miejscach, w których Dostawca nie prowadzi faktycznie swojej działalności gospodarczej. Wówczas Nabywca powinien powziąć wątpliwości co do rzetelności Dostawcy i dokonać szczegółowej jego weryfikacji.

W przypadku natomiast, gdy za transport towarów do Nabywcy odpowiada Dostawca, Nabywca powinien zażądać od Dostawcy informacji, czy transport realizowany jest przez Nabywcę jego własną flotą przewozową, czy przy użyciu firmy spedycyjnej. W tym drugim przypadku, Nabywca powinien (i) zweryfikować, czy miejsce załadunku towarów jest zgodne ze zweryfikowanymi miejscami prowadzenia działalności Dostawcy, oraz (ii) zażądać przedstawienia faktury potwierdzającej nabycie usługi transportowej przez Nabywcę. Działanie to pozwoli Nabywcy na kontrolę, czy to Dostawca jest podmiotem faktycznie dysponującym towarem.

(iv) analiza zgodności rozliczeń Nabywców i Dostawców w zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego („JPK”)

Wraz z wprowadzeniem obowiązku comiesięcznego składania plików JPK, który od stycznia 2018 r. obejmuje również mikro-przedsiębiorców, organy podatkowe mają możliwość dokonywania bieżącej analizy ewentualnych rozbieżności w rozliczeniach podatników. W wypadku pojawienia się rozbieżności w JPK pomiędzy dostawcami a nabywcami, Ministerstwo Finansów przyjęło praktykę wysyłania powiadomień do podatników. W związku z powyższym, Nabywca powinien na bieżąco śledzić powiadomienia dotyczące rozbieżności w rozliczeniach z Dostawcami i w razie pojawienia się ich, dokonać ich wyjaśnienia.

W związku z faktem, że powiadomienia wysyłane są przez Ministerstwo Finansów z kilkumiesięcznym opóźnieniem, wskazane byłoby stworzenie funkcjonalności aplikacji JPK, która pozwoli podatnikom na: (i) bieżący podgląd rozliczeń pomiędzy stronami transakcji, lub (ii) wygenerowanie potwierdzenia rozliczenia w JPK danej transakcji. Funkcjonalność ta pozwoliłaby zarówno Nabywcom, jak i Dostawcom na bieżące śledzenie wzajemnych rozliczeń, z zachowaniem poufności co do pozostałych rozliczeń stron z innymi kontrahentami. Jednocześnie, wymiana lub „podgląd” zgłoszeń JPK będzie skuteczniejszy niż wymiana deklaracjami VAT-7, w których nie da się zidentyfikować czy wykazywane kwoty VAT rozliczane są z transakcji z danym kontrahentem.

W razie jakichkolwiek pytań lub wątpliwości z Państwa strony, pozostajemy do dyspozycji.

Opracowanie zostało przygotowane przez mec. Sławomira Łuczaka, Partnera z kancelarii Sołtysiński Kawecki & Szlęzak.

Z wyrazami szacunku,

Łukasz Sajewski
Polskie Towarzystwo Gospodarcze
tel. 501 975 911

Biuro w Warszawie:
ul. Chmielna 15, 00-021 Warszawa
e-mail: biuro@iptg.pl
www.iptg.pl

NIP: 785-18-01-778

KRS: 0000619123