

Warszawa, 28 lipca 2017

Pan Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do opublikowanego w dniu 30 czerwca 2017 r. „Zawiadomienia o rozpoczęciu konsultacji podatkowych” dotyczących listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego (pismo nr PT3.8101.9.2017), niniejszym w załączeniu przesyłamy opracowanie przygotowane we wskazanym zakresie przez Polską Izbę Handlu oraz Polską Organizację Handlu i Dystrybucji.

Opracowanie uwzględnia propozycje dotyczące dobrych praktyk w branży oraz zasad dochowywania należytej staranności w kontekście rozliczeń VAT, uwzględniające specyfikę działalności podmiotów, które zrzeszamy.

Mamy nadzieję, że załączone opracowanie i uwagi przyczynią się do wypracowania zasad i kryteriów specyficznych dla branży handlu detalicznego, których spełnienie świadczyłoby o zachowaniu należytej staranności przez uczciwego podatnika prowadzącego tego typu działalność gospodarczą.

Z poważaniem,

Waldemar Nowakowski
Prezes Zarządu
Polskiej Izby Handlu

Renata Juskiewicz
Prezes Zarządu
Polskiej Organizacji Handlu i Dystrybucji

Spis treści

I.	Wstęp	3
II.	Specyfika branży handlu detalicznego	6
III.	Propozycje czynności podejmowanych przez podatnika, potwierdzających dochowanie należytej staranności nabywcy towarów w transakcjach krajowych (dla podatników działających w branży handlu detalicznego)	10
IV.	Propozycje czynności podejmowanych przez podatnika, potwierdzających dochowanie należytej staranności dostawcy towarów w transakcjach WDT (dla podatników działających w branży handlu detalicznego)	12
V.	Oczekiwane działania po stronie organów podatkowych	13

I. Wstęp

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) prawo do odliczenia podatku naliczonego w transakcjach krajowych nie przysługuje podatnikowi, który **wiedział lub powinien był wiedzieć**, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT¹. Koncepcję tą stosuje się analogicznie w odniesieniu do transakcji wywozowych klasyfikowanych jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (WDT) w sytuacji kiedy podmiot dokonujący takiej transakcji zastosował stawkę 0%², tj. prawo do zastosowania obniżonej stawki VAT przy tego typu transakcjach nie będzie przysługiwało jeśli na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, iż skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem. Jest tak w wypadku, gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika oraz gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie / dalszą sprzedaż towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT (tj. nie działał w dobrej wierze i nie dochował należytej staranności by zweryfikować wiarygodność kontrahenta).

Niezgodna z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia/prawa do zastosowania 0% stawki VAT jest natomiast odmowa skorzystania z tego prawa przez podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca lub nabywca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, miała miejsce z naruszeniem przepisów o podatku VAT (tj. działał w dobrej wierze i dochował należytej staranności, aby zweryfikować wiarygodność swojego kontrahenta).

Ciężar przeprowadzenia dowodu w tym zakresie spoczywa na organie podatkowym, który odmawiając podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT/zastosowania 0% stawki VAT w WDT jest zobowiązany udowodnić na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja stanowiąca podstawę prawa do odliczenia podatku VAT lub zastosowania obniżonej stawki VAT przy WDT wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT.

W tym zakresie **kluczowa staje się koncepcja działania podatnika w dobrej wierze i dochowania tzw. należytej staranności** w weryfikacji kontrahenta i prowadzonych z nim transakcji, jako dodatkowego warunku, który jest niezbędny do skorzystania z prawa do odliczenia VAT / skorzystania z obniżonej stawki VAT przy WDT.

Powyższa kwestia stała się w ostatnim czasie szczególnie istotna w kontekście obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. przepisów **art. 96 ust. 9a ustawy o VAT**, zgodnie z którymi podatnik może zostać przez organ podatkowy wykreślony z urzędu z rejestru jako podatnik VAT w sytuacji kiedy organ podatkowy uzna, iż prowadząc działalność gospodarczą, podatnik ten wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej. Brzmienie wskazanego przepisu oraz brak jasnych przepisów i wytycznych odnośnie tego, jakie działania podatnik powinien podjąć by uniknąć wskazanych w nim sytuacji, stwarza niepewność oraz niebezpieczeństwo dla działań uczciwych podatników odnośnie prawidłowego kontynuowania przez nich działalności gospodarczej jako czynnych podatników VAT.

¹ Przykładowo: wyroki TSUE w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahageben, pkt 42; w sprawie C-277/14 PPUH Stehcomp, pkt 47; postanowienie w sprawie C-33/13 Jagiełło, pkt 35).

² Przykładowo: wyrok TSUE w sprawie C-409/04 Teleos plc.

Niestety ani w ramach orzecznictwa TSUE, ani orzecznictwa polskich sądów administracyjnych, **nie został wypracowany jednolity, powszechnie obowiązujący wzorzec należytej staranności**³, który byłby jednolicie stosowany zarówno przez podatników chcących uniknąć nieświadomego włączenia w transakcje mające na celu oszustwa w VAT, jak i przez organy podatkowe w trakcie prowadzonych kontroli i postępowań. W praktyce skutkuje to często próbami kwestionowania przez organy podatkowe działań podejmowanych przez podatników jako niewypełniających wymogu dołożenia należytej staranności. Z informacji przekazywanych do PIH i POHID wynika, iż często obserwowane jest stawianie przez organy podatkowe wymogów dotyczących działań, jakie podatnicy (niezależnie od branży w jakiej działają) powinni podejmować, by udowodnić działanie w dobrej wierze i z należytą działalnością, często wykraczających poza standardowe działania, jakie podejmuje podatnicy w ramach prowadzonej działalności (z uwzględnieniem jej specyfiki) i z wykorzystaniem dostępnych sobie źródeł (a niekiedy organy podatkowe oczekują od podatników podejmowania działań, których wręcz nie mają oni w praktyce możliwości podjąć czy wykonać). Wiąże się to w efekcie z kwestionowaniem rozliczeń VAT podatników, którzy wspomnianych wygórowanych wymogów nie spełnili.

W tym zakresie należy podkreślić, iż TSUE wskazał, że określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT/zastosowania 0% stawki VAT w WDT, 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**⁴.

TSUE w swoim orzecznictwie nie wskazuje na konkretne czynności, których wykonanie przez podatnika będzie wskazywało na fakt działania w dobrej wierze. Jednakże podkreśla, że **oczekiwania w stosunku do podatnika** (będącego nabywcą lub dostawcą towaru) oraz **jego działania w zakresie weryfikowania swojego kontrahenta powinny być:**

- 1) **zindywidualizowane w okolicznościach konkretnej sprawy,**
- 2) **uzasadnione,**
- 3) **racjonalne** (oparte na racjonalnych środkach, jakie pozostają w mocy podatnika)⁵,
- 4) **nie mogą odpowiadać czynnościom sprawdzającym, jakie są z reguły przypisane organom podatkowym**⁶,
- 5) **realizowane na zasadach proporcjonalności**⁷,

³ Pojęcia takie jak „dobra wiara” czy „należyta staranność” pojawiały się w orzeczeniach TSUE od wielu lat, lecz nie były w nich definiowane (zob. np.: wyrok w sprawie C-342/87 w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, wyrok w połączonych sprawach C-78 do 80/02 Elliniko Dimosio czy wyrok w sprawie C-566/07 Stadeco BV).

⁴ Przykładowo: wyrok w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahageben pkt 59; w sprawie C-277/14 Stehcomp, pkt 51; postanowienie w sprawie C-33/13 Jagiełło, pkt 37.

⁵ Przykładowo: wyrok TSUE w sprawie C-409/04 Teleos plc.

⁶ Przykładowo wyrok WSA w Rzeszowie (I SA/Rz 878/15, CBOSA): „*Organy podatkowe powinny uwzględnić fakt, iż zwykłym uczestnikom obrotu gospodarczego nie są dostępne środki dochodzeniowe, rozbudowany aparat śledczy czy narzędzia weryfikacji określonych zdarzeń, jakimi dysponują one same czy organy ścigania. A zatem nie powinny wymagać aktów staranności poza zakres zwyczajnej, należytej staranności. Zgodzić się więc należy ze stanowiskiem Skarżącej, że poza takim zakresem mieści się śledzenia trasy każdej z dokonanych przez siebie dostaw. Akty staranności podatnika muszą być uzasadnione okolicznościami danej sprawy i nie mogą zastępować zadań kontrolnych organów podatkowych.*”

⁷ Przykładowo wyrok TSUE w sprawie C-409/04 Teleos plc: „*Z pewnością cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast*

- 6) **ustalane na moment dokonania dostawy** (okoliczności ujawnione po dostawie, o których dostawca nie wiedział, nie mogą wpływać na ocenę dobrej wiary po stronie dostawcy).

W takim wypadku, w ocenie PIH i POHID, znaczenie mają różne czynniki, w tym również **specyfika branży, w której dokonuje się transakcji**, uwarunkowania prawne, w ramach których funkcjonuje podatnik i jego potencjalny partner handlowy oraz realia obrotu gospodarczego.

Z tego też względu niniejsze opracowanie przygotowane przez PIH i POHID wskazuje na przesłanki należytej staranności, jakie mogą mieć zastosowanie w branży handlu detalicznego (w szczególności wskazując, w jakich przypadkach określone przesłanki właściwe dla innych branż nie będą mogły mieć zastosowania z uwagi na specyfikę handlu detalicznego).

Ponadto PIH i POHID pragnie zwrócić uwagę, iż z perspektywy branży równie istotną kwestią, jak prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów w ramach transakcji krajowych jest prawo do zastosowania obniżonej do 0% stawki VAT dla transakcji wywozowych klasyfikowanych jako WDT. Transakcje tego typu mają w ostatnich latach coraz większy udział w sprzedaży podmiotów zajmujących się handlem detalicznym i również w tym zakresie obserwowane są próby dokonywania oszustw po stronie kontrahentów polskich sklepów i hurtowni. Stąd, **pomimo iż „Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji społecznych” z dnia 30 czerwca 2017 r. odnosiło się wprost jedynie do sytuacji nabywcy towarów w transakcjach krajowych, PIH i POHID odnosząc się w opracowaniu do tego typu transakcji prezentuje jednocześnie analogiczne propozycje dotyczące transakcji wywozowych WDT**, licząc, że Ministerstwo Rozwoju i Finansów obejmie swoją analizą również ten obszar kluczowy dla wielu podatników.

II. Specyfika branży handlu detalicznego

Podmioty z branży detalicznej, które reprezentuje PIH i POHID, charakteryzują się dużą różnorodnością. Należą do nich zróżnicowanej wielkości sklepy oraz hurtownie, działające bardzo często na zasadach franszyzy lub umów partnerskich, ale również jako podmioty niezależne. Ma to wpływ na zasady ich działania, np. zasady współpracy z dostawcami oraz zasady składania zamówień (np. zamówienia centralne dla sieci podmiotów vs. swoboda w wyborze dostawców), zasad współpracy z nabywcami (w tym w szczególności zagranicznymi dokonującymi wywozu towarów w ramach WDT), podział kompetencji w zakresie weryfikacji kontrahentów oraz realizowanych z nimi transakcji, itp.

Poniżej zwracamy uwagę na wybrane okoliczności, które są typowe dla branży handlu detalicznego i powinny być brane pod uwagę zarówno przez podatników działających w tej branży, jak i przez organy podatkowe, które w toku kontroli i postępowań podatkowych będą weryfikować, czy dany podatnik dołożył należytej staranności, aby upewnić się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu i może skorzystać z prawa do odliczenia VAT/zastosowania 0% stawki VAT w WDT.

Brak zawierania w każdym przypadku pisemnych umów handlowych regulujących zasady współpracy z kontrahentami

W wielu przypadkach organy podatkowe wskazują, iż w obrocie profesjonalnym konieczne jest zawieranie pisemnych umów handlowych z dostawcami oraz nabywcami. Jednocześnie w sytuacji kiedy takie pisemne umowy nie zostały zawarte organy podatkowe w trakcie prowadzonych kontroli i postępowań podatkowych uznają tą okoliczność za brak dołożenia przez podatnika należytej staranności w zakresie weryfikacji kontrahenta i realizowanych z nim transakcji.

Należy podkreślić, iż w przypadku handlu towarami w ramach handlu detalicznego specyfika działalności powoduje, iż często umowy handlowe w formie pisemnej nie są zawierane. W przypadku stałych dostawców umowy takie mogą wystąpić, niemniej jednak z uwagi na ilość towarów w ofercie sklepów i hurtowni, sezonowość oraz częste zmiany popytu (co wymaga od podmiotów działających w branży handlu detalicznego elastyczności i szybkości reagowania na często zmieniające się preferencje klientów, tak aby dostosować oferowany asortyment towarów do aktualnego zapotrzebowania klientów obowiązujących aktualnie na rynku trendów) w obrocie gospodarczym w wielu przypadkach nie stosuje się praktyki zawierania umów handlowych na piśmie. W tych przypadkach standardowym działaniem jest przesyłanie konkretnych zapytań ofertowych (np. drogą elektroniczną) lub zgłaszanie takich zapytań w trakcie rozmów telefonicznych z dostawcami lub ich przedstawicielami handlowymi.

Sprzedawcy detaliczni współpracują jednocześnie z wieloma dostawcami, przy czym normą jest, że współpraca ta miewa często krótkofalowy charakter, np. jest sezonowa lub ma charakter jednorazowy (przykładowo: współpraca z dostawcami produktów rolnych, akcesoriów wakacyjnych, zimowych płynów do spryskiwaczy czy ozdób choinkowych). W konsekwencji sytuacją typową dla w/w branży jest, że ani sprzedawcy ani dostawcy nie dążą do prowadzenia (zazwyczaj długotrwałych) procesów negocjacyjnych odnośnie zawarcia kontraktów handlowych przewidujących dłuższą współpracę, które szczegółowo regulowałyby zasady i przebieg tej współpracy. Charakter działalności podmiotów z tej branży wymaga bowiem często szybkich działań. Składane zamówienia dotyczą towarów, na które w danym momencie występuje popyt i konieczne jest uzupełnienie ich zapasów.

Zatem stawianie wymogów w tym zakresie, nakazujących każdorazowe zawieranie umów z dostawcami lub nabywcami, jako warunek uznania, że dany podatnik dołożył należytej staranności w zakresie weryfikacji realizowanych transakcji, znacznie wykraczałoby poza

to co od wielu lat przyjęte jest w branży oraz pozostawało w sprzeczności ze specyfiką działania w branży handlu detalicznego.

Brak wiedzy na temat źródła pochodzenia towaru nabytego od kontrahenta

W przypadku podmiotów prowadzących działalność handlową typową sytuacją jest to, że w/w podmioty w momencie zawierania transakcji nie mają wiedzy, skąd pochodzą nabywane przez nie towary, ani po jakiej cenie zostały one nabyte przez ich dostawców, gdyż takie informacje objęte są tajemnicą handlową.

Większość dostawców nie zdradza źródeł pochodzenia towaru oraz cen, po jakich zostały one nabyte powołując się na tajemnicę handlową, w obawie o pominięcie ich udziału przy zawieraniu kolejnych transakcji (ujawnienie źródła pochodzenia towarów, tj. ich dostawcy, mogłoby skutkować dążeniem nabywcy do pominięcia dostawcy w łańcuchu dostaw i nawiązania bezpośrednich relacji z jego dostawcami w celu zwiększenia zysków z transakcji). Tym samym od podmiotów handlujących towarami nie można wymagać aby weryfikowały kim są dostawcy ich dostawców, co jednocześnie utrudnia weryfikację, czy są oni godni zaufania. Normą są więc sytuacje, w których podmioty handlujące towarami posiadają wiedzę tylko i wyłącznie o swoich bezpośrednich dostawcach i nie mają możliwości ustalenia / prześledzenia w jaki sposób w/w dostawcy weszli w posiadanie towarów, które oferują oraz po jakich cenach je nabyli (np. czy nie odbiegały one znacząco od realiów rynkowych).

Poziom cen oferowanych przez kontrahentów

Poziomy cen oferowanych przez dostawców nie zawsze muszą wynikać z rozmiaru dostawcy ani z jego pozycji w branży. Często dostawcy mogą proponować niższe ceny niż oferuje na danym rynku sam producent lub bezpośredni dystrybutor towarów. Wynika to m.in. z faktu, iż ceny tych samych produktów na rynku mogą bardzo różnić się ze względu na promocje cenowe stosowane przez różne podmioty oferujące dany towar oraz mogą zmieniać się w czasie. Sytuacje tę potwierdzają liczne przykłady i raporty odnośnie kształtowania się cen towarów np. spożywczych w danym okresie, dostępne m.in. w bazie gazetek promocyjnych Focus dostępnej dla podmiotów z branży.

Takie sytuacje mogą wynikać również z polityki marketingowej sprzedawców. Niejednokrotnie bywa tak, iż sprzedawca oferując szeroki zakres asortymentów, dla celów promocyjnych, obniża ceny wybranych towarów do poziomu nawet niższego od ceny zakupu, realizując z kolei zyski na innych towarach. Często występuje również sytuacja, iż wprowadzane są limity zakupu towaru po obniżonych cenach.

Tym samym, należy mieć na uwadze, że zakup towarów od producentów / bezpośrednich dystrybutorów krajowych nie zawsze gwarantuje uzyskanie najkorzystniejszej ceny. Tym samym, określanie wysokości cen w transakcjach branży handlu detalicznego (ich rynkowości) nie może się opierać na zwykłym porównaniu cen z cenami producentów / dystrybutorów. Wymaga znajomości branży, mechanizmów w niej obowiązujących, w tym właśnie w zakresie cen i określania przypadków kiedy cena proponowana przez dostawcę lub nabywcę powinna budzić podejrzenia jako nietypowa w danych okolicznościach.

Ograniczona możliwość weryfikacji zasobów pozwalających na prowadzenie działalności przez kontrahentów

Ze względu na fakt, że podmioty prowadzące działalność w branży handlu detalicznego najczęściej współpracują z bardzo dużą liczbą dostawców, których siedziby i miejsca prowadzenia działalności (w tym zakłady produkcyjne, siedziby, magazyny)

zlokalizowane są w najróżniejszych miejscach na terenie Polski, jak również za granicą, sprzedawcy nie są w stanie osobiście wizytować siedziby / miejsca prowadzenia działalności każdego ze swoich dostawców, w celu dokonania weryfikacji czy posiadane przez niego zasoby pozwalają na prowadzenie działalności w deklarowanych rozmiarach tzn. czy kontrahent posiada odpowiednie zaplecze logistyczne np. magazyny, sprzęt i środki transportu niezbędne do dokonywania dostaw towarów oraz czy liczba zatrudnianych przez niego pracowników jest adekwatna do obrotów jego firmy.

Co więcej charakterystyczne dla branży handlu detalicznego jest występowanie podmiotów, które działają jedynie jako pośrednicy tj. nie posiadają własnego zaplecza logistycznego (magazynów ani pracowników) tylko krótkoterminowo wynajmują powierzchnie magazynowe w centrach logistycznych lub sprzedają towary, które transportują bezpośrednio z magazynu producenta do magazynu swojego kontrahenta (odbiorcy). W konsekwencji podmioty tego typu (pośrednicy) posiadają często ograniczone aktywa do prowadzenia działalności gospodarczej (np. posiadają zarejestrowane siedziby w biurach lub pod adresem zamieszkania, nie posiadając jednocześnie istotnych powierzchni magazynowych). Takie sytuacje są specyficzne dla branży i same w sobie nie świadczą automatycznie o niezetelności dostawcy krajowego / nabywcy zagranicznego.

Brak bezpośrednich kontaktów osób zarządzających z osobami reprezentującymi kontrahentów

Typowe dla branży handlu detalicznego jest to, iż osoby odpowiedzialne za zarządzanie firmami handlowymi (członkowie zarządów) ze względu na skalę działalności firm, którymi zarządzają i współpracę z dużą liczbą dostawców nie znają osobiście wszystkich osób, które reprezentują dostawców lub odbiorców, z którymi ich firmy utrzymują kontakty handlowe oraz nie spotykają się z przedstawicielami tych firm, do tego typu czynności są bowiem dedykowani pracownicy działów handlowych w/w firm. W praktyce nawiązywanie współpracy z dostawcami / nabywcami spoza Polski oraz prowadzenie bieżących ustaleń odnośnie transakcji odbywa się często (i) poprzez pracowników działów handlowych (np. dyrektorów handlowych lub pracowników ich zespołów), (ii) przedstawicieli handlowych lub (iii) na poziomie operacyjnym – poprzez sprzedawców / kierowników hurtowni.

W efekcie stawianie wymogu, by przy licznej grupie dostawców oraz nabywców towarów od podatników członkowie zarządów tych podmiotów brali każdorazowo udział w nawiązywaniu współpracy z danym kontrahentem (dostawcą / nabywcą), w tym spotykali się osobiście z przedstawicielami kontrahentów i prowadzili z nimi bezpośrednie uzgodnienia odnośnie szczegółów dalszej współpracy, znacznie wykraczałoby poza to, co od wielu lat przyjęte jest w branży oraz pozostawało w sprzeczności ze specyfiką działania w branży handlu detalicznego. Podstawową działalnością tych podmiotów jest handel i obrót towarami, stąd specyfika tej działalności wymaga istnienia (często rozbudowanych) działów handlowych (zakupów, sprzedaży, w tym zagranicznej), które przejmują kompetencje w zakresie podejmowania działań obejmujących podstawową działalność omawianych podmiotów.

Brak powszechnej świadomości o występowaniu oszustw VAT w branży

W przeciwieństwie do podmiotów z tzw. branż wrażliwych (paliwa, złom, elektronika), nie istnieje powszechna wiedza o nadużyciach VAT w branży handlu detalicznego. Ilość informacji dostępnych w prasie czy innych mediach jest dość ograniczona i często nie wskazuje na mechanizmy stosowane przez niezetelne podmioty w tego typu przypadkach. Co więcej, w odniesieniu do specyfiki tej branży nie zostały wydane tzw. listy ostrzegawcze, które wskazywałyby, jakie elementy i działania kontrahentów powinny wzbudzić podejrzenia podatników (listy takie wydane zostały jedynie w zakresie

transakcji dotyczących paliw, elektroniki, oleju roślinnego). Stąd świadomość zagrożeń, schematów oszustw i metod ich zapobiegania jest w przypadku podatników działających w branży handlu detalicznego jest znacznie niższa niż w przypadku innych branż.

III. Propozycje czynności podejmowanych przez podatnika, potwierdzających dochowanie należytej staranności nabywcy towarów w transakcjach krajowych (dla podatników działających w branży handlu detalicznego)

Obszar weryfikacji	Zakres działań
<p>Potwierdzenie prowadzenia działalności gospodarczej (przed nawiązaniem współpracy)</p>	<ul style="list-style-type: none"> weryfikacja czy podmiot istnieje w KRS (uzyskanie aktualnego skróconego wyciągu z KRS / strona www.) lub w CEiDG (uzyskanie zaświadczenia), sprawdzenie nr REGON na stronie www lub uzyskanie kopii zaświadczenia o nadaniu REGON, sprawdzenie statusu VAT czynny na Portalu Podatkowym lub uzyskanie kopii potwierdzenia zarejestrowania (złożone VAT-R lub potwierdzenie organu),
<p>Analiza rzetelności w zakresie rozliczeń podatkowych dostawcy (przed nawiązaniem i w trakcie trwania współpracy)</p>	<ul style="list-style-type: none"> uzyskanie aktualnego zaświadczenia z urzędu skarbowego o niezaleganiu w płatności podatków, uzyskiwanie takiego zaświadczenia przed rozpoczęciem współpracy oraz okresowo (np. raz na rok) w trakcie trwania współpracy,
<p>Zasady i formy realizowania płatności</p>	<ul style="list-style-type: none"> realizowanie płatności <u>za pośrednictwem rachunku bankowego</u> lub z wykorzystaniem karty płatniczej (bezgotówkowo), w przypadku płatności przelewem – dokonywanie płatności wyłącznie na <u>rachunek bankowy należący do dostawcy towarów</u>, <u>uzyskanie wyjaśnień w przypadku kiedy płatność nie jest realizowana na rachunek bankowy dostawcy</u> (np. płatności na rachunek centrum rozliczeniowego, faktora, innego podmiotu, itp. – włącznie z uzyskaniem potwierdzenia w formie oświadczenia odpowiedniej instytucji / podmiotu lub kopii zawartej z nim umowy, że jest uprawniony do otrzymywania kwot z tytułu dostaw na rzecz podatnika),
<p>Upoważnienie do działania w imieniu dostawcy</p>	<ul style="list-style-type: none"> w przypadku <u>gdy zawierana jest pisemna umowa handlowa na dostawy</u> (co - jak wskazano w części III powyżej - nie jest zasadą w branży handlu detalicznego) – weryfikacja czy umowę ze strony dostawcy podpisują upoważnione do tego podmioty (np. wymienione w KRS), a jeśli nie – uzyskanie pisemnych pełnomocnictw dla tych osób podpisanych zgodnie z zasadami reprezentacji dostawcy, w przypadku <u>gdy nie jest zawierana pisemna umowa handlowa na dostawy</u> (tj. dostawy są realizowane na podstawie zamówień składanych przez podatnika) – potwierdzenie, że uzgodnienia dotyczące dostaw są realizowane z upoważnionymi pracownikami / przedstawicielami dostawcy (a nie np. przedstawicielami innych podmiotów),

Weryfikacja numeru VAT dostawcy (w trakcie trwania współpracy)	<ul style="list-style-type: none"> • systematyczna weryfikacja na Portalu Podatkowym MF czy dostawca jest czynnym podatnikiem VAT – wskazane gromadzenie wydruków potwierdzeń (lub np. raportów zbiorczych z dokonanej weryfikacji przeprowadzonej przy wykorzystaniu zautomatyzowanych rozwiązań),
Weryfikacja przebiegu dostawy	<ul style="list-style-type: none"> • weryfikacja zgodności nabywanego towaru z zamówieniem.

IV. Propozycje czynności podejmowanych przez podatnika, potwierdzających dochowanie należytej staranności dostawcy towarów w transakcjach WDT (dla podatników działających w branży handlu detalicznego)

Obszar weryfikacji	Zakres działań
Potwierdzenie prowadzenia działalności gospodarczej (przed nawiązaniem współpracy)	<ul style="list-style-type: none"> uzyskanie od unijnego nabywcy potwierdzenia, że podmiot ten prowadzi działalność gospodarczą w kraju siedziby w ramach UE (uzyskanie dokumentów potwierdzających fakt prowadzenia działalności tego podmiotu w kraju siedziby), uzyskanie kopii decyzji potwierdzającej rejestrację dla celów VAT / kopii zaświadczenia o rejestracji VAT w kraju UE siedziby lub sprawdzenie statusu na Portalu VIES,
Zasady i formy realizowania płatności	<ul style="list-style-type: none"> realizowanie płatności zawsze <u>za pośrednictwem rachunku bankowego</u> (bezgotówkowo), w przypadku płatności przelewem – uzyskiwanie płatności wyłącznie z <u>rachunku bankowego unijnego dostawcy</u>, <u>uzyskanie wyjaśnień w przypadku kiedy płatność nie jest realizowana z rachunku bankowego unijnego nabywcy</u> (np. płatności z rachunku centrum rozliczeniowego w ramach grupy kapitałowej, faktora, itp.) – włącznie z uzyskaniem potwierdzenia w formie oświadczenia odpowiedniej instytucji / podmiotu lub kopii zawartej z nim umowy o upoważnieniu dla tego podmiotu do otrzymywania płatności z tytułu dostaw realizowanych przez podatnika,
Upoważnienie do działania w imieniu unijnego nabywcy	<ul style="list-style-type: none"> w przypadku <u>gdy zawierana jest pisemna umowa handlowa na dostawy</u> (co - jak wskazano w części III powyżej - nie jest zasadą w branży handlu detalicznego) – weryfikacja czy umowę ze strony unijnego nabywcy podpisują upoważnione do tego podmioty (np. wymienione w dokumentach rejestracyjnych unijnego nabywcy), a jeśli nie – uzyskanie pisemnych pełnomocnictw dla tych osób podpisanych zgodnie z zasadami reprezentacji unijnego nabywcy, w przypadku <u>gdy nie jest zawierana pisemna umowa handlowa na dostawy</u> (tj. dostawy są realizowane na podstawie zamówień składanych przez unijnego nabywcę) – potwierdzenie, że uzgodnienia dotyczące dostaw są realizowane z upoważnionymi pracownikami / przedstawicielami unijnego nabywcy (a nie np. przedstawicielami innych podmiotów),
Weryfikacja numeru VAT dostawcy (w trakcie trwania współpracy)	<ul style="list-style-type: none"> systematyczna weryfikacja na Portalu VIES czy unijny nabywca jest czynnym podatnikiem VAT UE – wskazane gromadzenie wydruków potwierdzeń (lub np. raportów zbiorczych z dokonanej weryfikacji przeprowadzonej przy wykorzystaniu zautomatyzowanych rozwiązań),
Weryfikacja przebiegu dostawy	<ul style="list-style-type: none"> weryfikacja osób odbierających towar od podatnika (tj. czy działają w oparciu o upoważnienie nabywcy unijnego do odbioru towarów / zostali wskazani przez nabywcę unijnego jako osoby uprawnione do odbioru towarów), w szczególności jeśli dostawy realizowane są na bazie EXW/FCA (np. weryfikacja numeru rejestracyjnego pojazdu, dowodu osobistego kierowcy odbierającego towar w imieniu unijnego nabywcy, dokonywanie kopii obu dokumentów).

V. Oczekiwane działania po stronie organów podatkowych

W ocenie PIH i POHID, to organy podatkowe powinny przejąć na siebie część działań umożliwiających weryfikację kontrahentów w sposób potwierdzający dochowanie przez podatników należytej staranności. Niektóre z poniższych rozwiązań mogą okazać się mniej istotne w kontekście planowanego wprowadzenia do polskiego ustawodawstwa rozwiązań w zakresie tzw. podzielonej płatności w VAT (**split payment**). PIH i POHID pragnie jednak wskazać, iż niektóre z poniższych rozwiązań funkcjonują już w innych krajach UE i pozwalają na lepszą weryfikację podmiotów, z którymi realizowane są transakcje, ograniczając przy tym ryzyko wystąpienia oszustw w łańcuchu dostaw.

1. **Stworzenie ogólnodostępnej bazy danych wskazującej numery rachunków bankowych zgłoszonych przez podmioty prowadzące w Polsce działalność gospodarczą** (podobne rozwiązania funkcjonują już np. w Czechach) – w efekcie dokonanie przez nabywcę krajowego płatności na rachunek dostawcy wskazany w bazie danych uznawany jest za przejaw ostrożności w prowadzonej działalności gospodarczej właściwy dla dochowania należytej staranności,
2. **Stworzenie ogólnodostępnej bazy danych o podmiotach, które zalegają z płatnościami w zakresie deklarowanych rozliczeń VAT** (podobne rozwiązanie funkcjonuje na Węgrzech) **np. przez pewien okres**
3. Ewentualnie, stworzenie rozwiązań **umożliwiających uzyskiwanie przez podatnika zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe** (na wniosek podatnika) potwierdzających, że dany dostawca (którego to dostawcy dotyczy złożony przez podatnika wniosek) składa deklaracje podatkowe i deklaruje w nich transakcje z danym podatnikiem, co organ może m.in. ustalić w oparciu o dane wynikające z JPK Ewidencja VAT (sam podatnik nie ma takiej możliwości z uwagi na brak dostępu do JPK składanych przez dostawcę)