

Warszawa, dnia 28 lipca 2017 r.

Szanowny Pan
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

w imieniu Polskiej Izby Paliw Płynnych, jako największej organizacji zrzeszającej podmioty działające na rynku paliw ciekłych, w nawiązaniu do zawiadomienia z 30 czerwca 2017 r. o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego, poniżej przedstawiam nasze postulaty. Poniższe uwagi są efektem wewnętrznych konsultacji z członkami naszej Izby oraz przedstawicielami branży.

Pragniemy na wstępie podziękować za podjętą inicjatywę, która mamy nadzieję umożliwi usunięcie występującej obecnie w obrocie dowolności interpretacji niezdefiniowanego dotąd pojęcia należytej staranności. Inicjatywa Pana Ministra daje nadzieję na wprowadzenie w życie zasady pewności prawa i bezpieczeństwa obrotu dla uczciwych podatników, co od zawsze było postulatem i dążeniem naszej Izby.

W pierwszej części, przedstawiamy ogólne postulaty dotyczące formy i zasad konstruowania listy przesłanek należytej staranności. Następnie odnosimy się do szczegółowych propozycji przedstawionych w treści zawiadomienia.

1. Ogólne postulaty

a) Zróźnicowanie branżowe przesłanek należytej staranności

W naszej ocenie, zasadne byłoby skonstruowanie przesłanek należytej staranności, z przynajmniej częściową odrębnością w zakresie branż gospodarki dotkniętych zjawiskiem oszustw podatkowych, a zwłaszcza branży paliwowej. Za takim rozwiązaniem przemawia specyficzne otoczenie prawne oraz gospodarcze poszczególnych branż.

W szczególności, w przypadku branży paliwowej, daleko idąca regulacja funkcjonowania firm paliwowych powoduje specyficzne możliwości sprawdzenia kontrahentów, niedostępne w przypadku innych branż.

Koniecznym elementem testu należytej staranności powinna być z pewnością weryfikacja przez kontrahenta koncesji na obrót paliwami ciekłymi lub koncesji na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą. Oczywiście weryfikacja posiadania koncesji nie będzie możliwa w branżach niepodlegających reglamentacji.

Podobnie system monitorowania przewozu towarów (SENT) lub model kaucji gwarancyjnej może być wykorzystany jako element budowania testu należytej staranności. Regulacje te również nie obejmują jednak wszystkich branż wrażliwych.

Wskazane przykładowo specyficzne dla branży paliwowej instrumenty weryfikacji są dostrzegane również z orzecznictwie sądowym¹.

Z drugiej strony, dodatkowa regulacja danej branży powoduje oczekiwanie przedsiębiorców, że prowadzone przez organy państwa rejestry (np. baza podmiotów, którym udzielono koncesji; wykaz podmiotów, które wpłaciły kaucję gwarancyjną) będą dostępne, aktualne, na bieżąco kontrolowane i wiarygodne. Innymi słowy głębsza ingerencja państwa powinna skutkować, udostępnieniem przedsiębiorcom niejako w zamian wiarygodnych danych o podmiotach funkcjonujących na rynku. Obecnie, niektóre instrumenty, w szczególności kaucja gwarancyjna, generują znaczne koszty, lecz w praktyce nie są gwarancją bezpieczeństwa obrotu.

Mając powyższe na uwadze, **postulujemy aby katalog przesłanek uwzględniał specyfikę branży paliwowej**. Jednocześnie, zdecydowana większość przesłanek będzie możliwa również do odpowiedniego ich odnoszenia do przedsiębiorców również z innych sektorów gospodarki.

b) Uwzględnienie mechanizmu podzielonej płatności

Aktualnie najbardziej dotkliwym problemem dla przedsiębiorców, w tym również dla przedstawicieli sektora paliwowego, jest niepewność obrotu wynikająca z niemożliwego do oszacowania ryzyka podatkowego. Dla wyeliminowania tego ryzyka przedsiębiorcy są w stanie zaakceptować rozwiązania nakładające nawet ograniczenia w swobodzie działalności gospodarczej pod warunkiem, że te rozwiązania będą gwarantować wyeliminowanie ryzyka powstania zaległości podatkowej w VAT.

Niektóre z dotychczasowych rozwiązań legislacyjnych nie spełniły tego warunku. W branży paliwowej najbardziej jaskrawym przykładem jest wprowadzenie kaucji gwarancyjnej. Z jednej strony inicjatywa ta była nieskuteczna – nie wyeliminowała z obrotu nieuczciwych przedsiębiorców, którzy gotowi byli ponieść koszt wniesienia kaucji, ze względu na znacznie wyższe zyski z przestępczego procederu.

Z drugiej strony, kaucja nie zapewniła również bezpieczeństwa uczciwym podatnikom, którzy nabywali paliwo od podmiotów widniejących w wykazie Ministerstwa Finansów, a obecnie ich rozliczenia podatkowe są kwestionowane. Organy podatkowe co prawda nie obejmują nabywców towarów od podmiotów, które złożyły kaucję tzw. solidarną odpowiedzialnością, ale w miejsce tego twierdzą, że nie dochowali oni należytej staranności, pomimo, że działali w zaufaniu do wykazu publikowanego przez Ministerstwo Finansów. Z perspektywy przedsiębiorców – skutek stanowiska organów podatkowych jest więc taki sam, jak gdyby mechanizmu kaucji gwarancyjnej w ogóle nie wprowadzono (skoro efektywnie rozliczenia podatkowego z zakresu VAT nabywców są kwestionowane). W szczególności w sektorze paliwowym, z powyższych powodów można twierdzić, że kaucja

¹ Por: wyrok NSA z 21 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1679/16: „O weryfikacji kontrahentów świadczą przedłożone dokumenty dotyczące ich działalności, poświadczane pieczęciami organów skarbowych. Skarżący dysponował koncesjami tych podmiotów i tylko w przypadku jednego z nich koncesja miesiąc przed spornymi dostawami w tym samym roku została wygaszona”.

gwarancyjna przyniosła efekt przeciwny do zamierzonego, bowiem nierzadko „uwiarygodniła” ona podmioty dokonujące nadużyć - na szkodę uczciwych nabywców działających w zaufaniu do wprowadzanego przez Państwo mechanizmu.

W naszej ocenie, tego typu rozwiązań należy unikać w projektowaniu obecnych regulacji, szczególnie tzw. podzielonej płatności. W przedstawionym projekcie ustawy z dnia 12 maja 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług zaproponowano mechanizm podzielonej płatności na zasadzie dobrowolności. Przewidziano przy tym system zachęt dla przedsiębiorców. W szczególności, w przypadku podatników, którzy będą stosować metodę podzielonej płatności nie miałyby zastosowania regulacje związane ze stosowaniem sankcji, określonych w art. 112b i art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy o odpowiedzialności solidarnej.

Nie przewidziano jednak ochrony podatnika przed ryzykiem zakwestionowania odliczenia podatku naliczonego. Nadal zatem stosując mechanizmy ograniczające swobodę dysponowania środkami zgromadzonymi na koncie bankowym, podatnik jest ciągle narażony na pewne ryzyko.

Mając powyższe na uwadze, **postulujemy aby katalog przesłanek uwzględniał, jako całkowicie wyłączające odpowiedzialność nabywcy (również w zakresie podatku VAT naliczonego), zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności.** Takie rozwiązanie pozwoli na zasadzie dobrowolności eliminację niepewności obrotu i zwiększy popularność samego mechanizmu podzielonej płatności.

Innymi słowy - naszym podstawowym postulatem jest, aby skorzystanie przez nabywcę z mechanizmu tzw. split payment efektywnie gwarantowało mu bezpieczeństwo prawne w zakresie nie tylko braku solidarnej odpowiedzialności VAT ze sprzedawcą, ale również aby było wystarczającą przesłanką udowadniającą dopełnienie przez niego należytej staranności. W odmiennym wariacie taki mechanizm może „powtórzyć” błędy kaucji gwarancyjnej.

W tym miejscu należy podkreślić, że „split payment” to zdaniem branży najlepsze rozwiązanie w kontekście wykazania należytej staranności, o ile jednak jego finalna konstrukcja będzie zapewniała podmiotom korzystającym z tej instytucji dostęp do rachunku VAT w celu realizacji przelewów na rachunek VAT swojego dostawcy. Brak takiego dostępu może spowodować poważne zatory płatnicze.

c) Dostępność narzędzi weryfikacji

Przedsiębiorcy rozumieją potrzebę współpracy z organami podatkowymi i własnych działań w zakresie weryfikacji kontrahentów. Już obecnie podejmują w tym zakresie szerokie działania, pomimo braku jednoznacznych przepisów prawnych i sprecyzowanych reguł postępowania. Również po wdrożeniu katalogu przesłanek należytej staranności przedsiębiorcy gotowi są podejmować czynności weryfikacyjne.

Jednocześnie nakładanie obowiązków na podatników lub promowanie dobrowolnych działań musi być połączone z wdrożeniem publicznych, łatwo dostępnych, na bieżąco aktualizowanych i wiarygodnych baz danych. Tylko takie narzędzia pozwolą w praktyce realizować czynności weryfikacyjne bez nakładania dodatkowych, kosztownych obowiązków administracyjnych.

Dobrym przykładem w tym zakresie może być udostępniona na portalu podatkowym Ministerstwa Finansów możliwość weryfikacji numeru VAT kontrahenta w celu sprawdzenia, czy jest on zarejestrowany jako czynny podatnik VAT. Takie narzędzie

znacznie ułatwia dokonanie weryfikacji, która uprzednio wymagała wystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia, podlegającym opłacie skarbowej.

Sprawdzenie rejestracji VAT w Portalu Podatkowym jest również precyzyjnie sformułowanym i łatwo weryfikowalnym narzędziem. Takie kryteria powiązana z funkcjonującymi narzędziami powinny stanowić możliwie jak największą część przesłanek należytej staranności, gdyż ogranicza to znacznie późniejsze spory na temat wypełnienia danego standardu przez podatnika.

Podobne rozwiązania promują także zagraniczne administracje podatkowe. W szczególności, na portalu czeskiego Urzędu Skarbowego (ang. *Financial Office*)² udostępniono rejestr nierzetelnych podatników VAT (ang. *non reliable taxable person*).

Umieszczenie danego podmiotu w rejestrze związane jest z następującymi zdarzeniami:

- brak wywiązywania się z obowiązku składania deklaracji,
- niewpłacanie zadeklarowanego podatku,
- brak współpracy podczas prowadzonej kontroli podatkowej,
- uczestnictwo podatnika w podejrzanych transakcjach, gdzie zachodzi ryzyko niezapłacenia podatku, oraz
- skumulowanie zaległości w podatku VAT w wysokości min. 500 tys. CZK (ok. 80 000 zł).

Utworzenie podobnego rejestru powinno być możliwe także w Polsce zwłaszcza z wykorzystaniem nowych instrumentów kontroli w postaci m.in. jednolitego pliku kontrolnego.

Istotne jest również kontrolowanie przez władze publiczność aktualności informacji zgromadzonych w prowadzonych obecnie rejestrach, np. kontrola wypełniania warunków koncesji, tak aby weryfikacja koncesji skutkowało pewnością, że kontrahentem jest podmiot legalnie funkcjonujący w branży paliwowej.

Mając powyższe na uwadze, **postulujemy, aby katalog przesłanek był oparty w głównej mierze na weryfikacji publicznych, łatwo dostępnych, na bieżąco aktualizowanych i wiarygodnych baz danych.**

d) Forma prawna przesłanek należytej staranności

Podkreślane w niniejszym opracowaniu oczekiwanie, że katalog przesłanek należytej staranności będzie gwarantował bezpieczeństwo prawne uczciwych podatników, wiąże się z zagadnieniem formy prawnej, którą powinien przyjąć katalog.

Uważamy, że wyłącznie wprowadzenie, choćby częściowe, omawianych przesłanek do treści przepisów prawa, jest jedyną praktycznie skuteczną metodą ich rzeczywistego wdrożenia. Ujęcie katalogu jako aktu tzw. *soft law*, w formie wytycznych, listu ostrzegawczego, okólników lub komunikatów, znacznie ogranicza skuteczność omawianego rozwiązania, wobec niewiążącego charakteru tego typu aktów, zwłaszcza z perspektywy sądów administracyjnych, w tym zasad konstytucyjnych (podległości sędziów tylko wobec Konstytucji i ustaw zgodnie z art. 178 ust. 1 Konstytucji RP). W efekcie, istnieje ryzyko, że katalog w formie *soft law* nie będzie honorowany w praktyce orzeczniczej, co ograniczy skuteczność tego rozwiązania.

² http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/izdr/izdr.faces

Takie rozwiązanie powinno być możliwe do przeprowadzenia zważywszy na funkcjonujące już obecnie, szcztkowe elementy testu należytej staranności (art. 105 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług: „*Podatnik miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej.*)

Mając powyższe na uwadze, **postulujemy, aby katalog przesłanek był wprowadzony w formie nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług.**

e) Wprowadzenie katalogu przesłanek w odniesieniu do transakcji sprzedażowych

Zagadnienie należytej staranności dotyczy nie tylko nabycia towarów w kraju, ale także transakcji sprzedażowych, w szczególności opodatkowanych stawką 0% (wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, eksport).

Kompleksowe ujęcie zagadnienia należytej staranności wymaga również szczególnej regulacji tego typu transakcji z uwzględnieniem ich specyfiki.

W przypadku transakcji sprzedażowych powinny zostać uwzględnione inne elementy transakcji świadczące o jej legalności. Bardziej istotna będzie kwestia wypłacalności kontrahenta. Kluczowe będzie wiarygodne potwierdzenie, że warunki transakcji zostały dochowane, w szczególności, że towar opuścił terytorium Polski oraz potwierdzenie numeru VAT UE kontrahenta w bazie VIES.

Z drugiej strony, bardziej ograniczone będą możliwości weryfikacji działalności kontrahentami zagranicznego (kryteria podmiotowe), ze względu na różnice w wymogach dokumentacyjnych przewidzianych w obcym systemie prawnym.

Mając powyższe na uwadze, **postulujemy, aby katalog przesłanek został wprowadzony w odrębnej formie również w odniesieniu do transakcji sprzedażowych, w szczególności WDT i eksportu.**

f) Częstotliwość podejmowanych czynności weryfikacyjnych

W procesie projektowania rozwiązań przewidujących dodatkowe obowiązki przedsiębiorców niezbędne jest uwzględnienie wymogu proporcjonalności regulacji prawnej. O ile zatem dopuszczalne i akceptowane jest wprowadzenie testu weryfikacyjnego, konieczne jest ujęcie go w określonych, praktycznie możliwych do zrealizowania ramach.

Oczywiście niezbędne jest dokonanie weryfikacji kontrahenta przed nawiązaniem współpracy. W tej fazie, weryfikacja powinna być najbardziej szeroka i obejmować wykonanie katalogu czynności. Nieproporcjonalne byłoby jednak wymaganie powtarzania wszystkich tych czynności przy przeprowadzaniu każdej kolejnej transakcji.

W konsekwencji, powinna zostać określona częstotliwość powtarzania weryfikacji w trakcie nawiązanej już współpracy z kontrahentem. Może być ona związana np. ze sprawozdawczością w zakresie podatku VAT (weryfikacja w każdym okresie

rozliczeniowym – kwartalnym lub miesięcznym) lub przekroczeniem określonego poziomu obrotów z danym kontrahentem (poziom istotności transakcji).

Mając powyższe na uwadze, postulujemy, aby w ramach wdrożenia planowanych rozwiązań określono również **częstotliwość przeprowadzania weryfikacji kontrahentów.**

2. Szczegółowe kryteria wskazane w zawiadomieniu

Kryteria podmiotowe

a) Czy kontrahent w momencie zawierania transakcji jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Przesłanka obecnie jest możliwa do weryfikacji bez nadmiernego wysiłku administracyjnego (dane są dostępne na Portalu Podatkowym). Kryterium ma również charakter precyzyjny i obiektywny (kontrahent jest lub nie jest czynnym podatnikiem VAT).

Przy projektowaniu szczegółowych rozwiązań powinno zostać określone zagadnienie częstotliwości weryfikacji – przy obecnie dostępnych narzędziach nie jest praktycznie możliwa weryfikacja kontrahenta przy każdej transakcji. Dlatego niezbędne jest określenie minimalnej częstotliwości dokonywania weryfikacji.

b) Czy kontrahent długo funkcjonuje na rynku w branży w zakresie której dokonywana jest transakcja?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium tylko częściowo powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Ocena czy kontrahent funkcjonuje na rynku w branży, w zakresie której dokonywana jest transakcja, jest możliwa. Co więcej, kryterium to obecnie może zostać obiektywnie zweryfikowane poprzez dane deklarowane przez przedsiębiorców w rejestrze przedsiębiorców KRS oraz w CEIDG. W przypadku obu rejestrów przedsiębiorcy mają obowiązek ujawniania rodzaju działalności wg kodu Polskiej Klasyfikacji Działalności (w przypadku rejestru przedsiębiorców KRS nie więcej niż dziesięć pozycji, w tym jeden przedmiot przeważającej działalności na poziomie podklasy³).

Inaczej jest w przypadku kryterium długości funkcjonowania podmiotu. W pierwszej kolejności problemem jest samo określenie sztywnego okresu działalności, który gwarantuje wiarygodność podmiotu. Rozstrzygnięcie takie w każdym przypadku będzie miało charakter arbitralny.

Co więcej, uwzględnienie jako kryterium okresu działalności, dyskryminuje nowopowstałe firmy co pozostaje w sprzeczności z działaniami państwa nakierowanymi na wsparcie przedsiębiorczości⁴, w szczególności wsparcie finansowe⁵.

³ Art. 40 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.

⁴ <https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg.cms.engine/?D:f3ed8827-8bd4-4c2d-a2f8-0e3ef7e33c0a>

⁵ <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/wiadomosci/fundusze-europejskie-na-zalozenie-firmy/>

Z drugiej strony wiele działających na rynku od wielu lat przedsiębiorstw podejmuje wraz z rozwojem działalności działania restrukturyzacyjne lub zakłada nowe podmioty – spółki celowe kontynuujące dotychczasową działalność pod nową firmą. W efekcie, podmiot może formalnie funkcjonować w danej branży krótko, chociaż świadomy uczestnik obrotu będzie uznawał, że jest to podmiot o długotrwałej historii działalności.

Przykłady powyższe obrazują, że kryterium długości funkcjonowania danego podmiotu na rynku jest trudne do obiektywnego zweryfikowania i dokonania oceny.

O ile zatem spełnienie takiego kryterium (tj. dobór kontrahenta o odpowiednio długim stażu rynkowym) powinno być postrzegane pozytywnie, o tyle nie powinien mieć miejsca automatyczny skutek negowania dochowania należytej staranności poprzez zakup od podmiotów funkcjonującego na rynku w krótszym okresie.

c) Czy kontrahent posiada wymagane prawem koncesje i zezwolenia?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.** Potwierdza to również zasadność zróżnicowania branżowego przesłanek należytej staranności. Weryfikacja koncesji i zezwoleń będzie możliwa tylko w przypadku branż objętych tymi formami regulacji działalności gospodarczej, w tym branży paliwowej.

Wymóg sprawdzenia posiadania koncesji jest racjonalny i nie wymaga nadmiernych działań weryfikacyjnych (dane są dostępne na stronach internetowych Urzędu Regulacji Energetyki). Istotne jest jednak również kontrolowanie przez władze publiczne wypełniania warunków koncesji, tak aby weryfikacja koncesji skutkowało pewnością, że kontrahentem jest podmiot legalnie funkcjonujący w branży paliwowej.

d) Czy kontrahent jest wypłacalny?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać częściowo uwzględnione w ramach testu należytej staranności jednak pod warunkiem, że weryfikacja będzie ograniczała się do publicznie dostępnych i wiążących rejestrów.**

Zwrócić przy tym należy uwagę, że omawiana przesłanka ma niewielki związek z obiektywnymi warunkami transakcji nabycia towarów, ponieważ w warunkach obrotu towarowego z perspektywy podmiotu kupującego wypłacalność sprzedawcy nie jest istotna (istotna jest wypłacalność nabywcy, co może być uwzględnione w teście należytej staranności w przypadku transakcji sprzedażowych).

Z drugiej strony w ograniczonym zakresie wypłacalność może być przedmiotem oceny jako element kryterium wiarygodności. Świadectwem wypłacalności może być niezaleganie z podatkami oraz składkami na ubezpieczenie społeczne. Postulujemy jednak udostępnienie tych danych bez konieczności uzyskiwania zaświadczenia na zasadzie analogicznej jak dane o rejestracji VAT.

Formą obiektywnej weryfikacji może być także weryfikacja czy dany podmiot ogłosił upadłość (art. 10 Prawa upadłościowego: „Upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny”) - informacja ta jest dostępna w rejestrze przedsiębiorców KRS.

Wyplacalność podmiotu jest jednym z warunków uzyskania koncesji (art. 33 ust. 1 pkt 2 Prawa energetycznego). Stąd właściwa kontrola podmiotów dysponujących koncesją powinna zapewnić weryfikację przesłanki w ramach sprawdzenia posiadania koncesji.

e) Czy osoby reprezentujące kontrahenta są wiarygodne?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać częściowo uwzględnione w ramach testu należytej staranności, jednak tylko w zakresie weryfikacji prawidłowego umocowania do podpisywania umów.**

Kluczowe jest jednak sformułowanie omawianego kryterium w formie umożliwiającej jego obiektywne sprawdzenie.

Możliwe jest zweryfikowanie czy oświadczenia woli składają wobec podatników osoby prawnie umocowane do reprezentacji kontrahentów. Sprawdzenie tych okoliczności umożliwiają dane z rejestrów handlowych (rejestr przedsiębiorców KRS, CEiDG).

W przypadku osób, których umocowanie jest pośrednie, możliwe jest zweryfikowanie dysponowania pełnomocnictwem lub ustanowienia prokury. Środki te mogą być uzupełnione poprzez sprawdzenie tożsamości osób podających się za reprezentantów kontrahenta.

Z drugiej strony, uwzględnić należy, że czynności materialno-techniczne i oświadczenia wiedzy nie muszą być składane przez członków zarządu lub pełnomocników kontrahenta. Tego typu czynności mogą być wykonywane również przez pracowników i współpracowników.

Weryfikacja wiarygodności osób fizycznych jest możliwa przez szersze udostępnienie danych z Krajowego Rejestru Karnego (również dla kontrahentów) lub obowiązek przedstawienia przez kontrahenta zaświadczenia o niekaralności dotyczącego osób reprezentujących.

Zważywszy na warunki przyznania koncesji (art. 33 ust. 3 pkt 3 Prawa energetycznego), również w tym przypadku kontrola podmiotów dysponujących koncesją powinna zapewnić weryfikację przesłanki w ramach sprawdzenia posiadania koncesji.

Weryfikacja powinna następować jednorazowo, tj. w momencie zawierania umów (w przypadku umów długoterwałych lub ramowych) oraz każdorazowo, jeżeli takie umowy nie łączą stron.

Kryteria przedmiotowe

a) Czy transakcja odpowiada profilowi zarejestrowanej działalności?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Jak wskazano, ocena czy kontrahent przeprowadza transakcję odpowiadającą profilowi działalności jest możliwa. Kryterium to może zostać obiektywnie zweryfikowane poprzez dane deklarowane przez przedsiębiorców w rejestrze przedsiębiorców KRS oraz w CEiDG. W przypadku obu rejestrów przedsiębiorcy mają obowiązek ujawniania rodzaju działalności wg kodu Polskiej

Klasyfikacji Działalności (w przypadku rejestru przedsiębiorców KRS nie więcej niż dziesięć pozycji, w tym jeden przedmiot przeważającej działalności na poziomie podklasy⁶).

Dodatkowo, o zgodności profilu działalności z transakcją świadczyć będzie dysponowanie wymaganymi koncesjami i zezwoleniami.

Weryfikacja powinna następować jednorazowo, tj. w momencie zawierania umów (w przypadku umów długoterwałych lub ramowych) oraz każdorazowo, jeżeli takie umowy nie łączą stron.

b) Czy występują nieuzasadnione ekonomicznie odstępstwa w zakresie cen?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium tylko częściowo powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Brak cen urzędowych w warunkach wolnego rynku powoduje, że brak jest możliwości porównania oferowanej ceny z obiektywnym wzorcem. W praktyce, możliwe jest tylko porównanie cen kontrahenta z innymi dostawcami danego podatnika.

Z drugiej strony, faktycznie nierynkowa cena towaru może być czynnikiem, który może być wzięty pod uwagę. Powinno to jednak ograniczać się do przypadków rażąco niskich cen, które przez każdego uczestnika obrotu na danym roku byłyby postrzegane jako oczywiście nierynkowe.

Zasadne byłoby także wskazanie, że to obowiązkiem organu podatkowego jest wykazanie, że cena towaru była rzeczywiście rażąco niska, uzupełnione możliwością wykazania przez podatnika, że odstępstwo było ekonomicznie uzasadnione.

c) Czy występuje zgodność dostarczonych towarów z tymi, które zostały zafakturowane?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności w branży paliwowej.**

Należy jednak uwzględnić, że szczegółowa weryfikacja towaru wymaga pobrania próbki przed dostawą, poniesienia kosztów badania, które zajmuje określony czas. Co więcej nieproporcjonalny byłby wymóg przeprowadzenia badania w odniesieniu do każdej dostawy.

Dlatego, obok prostej weryfikacji zgodności nazwy towaru deklarowanej na fakturze z rzeczywiście dostarczonym, bardziej praktycznym i skutecznym rozwiązaniem mógłby być wymóg przekazania świadectwa jakości przez dostawcę na rzecz odbiorcy, który jest odpowiedzialny za jakość dostarczonego towaru.

Zastrzec w tym kontekście należy, iż wykazanie w toku ewentualnych kontroli, niespełnienia któregośkolwiek z parametrów jakościowych, mimo iż świadectwa jakości na to pierwotnie nie wskazywały, nie może skutkować uznaniem takiej transakcji za niespełniającą kryterium należytej staranności. Np. problem prężności par czy odporności oksydacyjnej.

⁶ Art. 40 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.

d) Czy posiadam wiedzę nt. źródła pochodzenia towarów?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności** w branży paliwowej.

Należy jednak uwzględnić, że nabywca towaru nie ma praktycznej możliwości ustalenia wszystkich pośredników uczestniczących w obrocie towarem. Dostawca nie udostępni danych dotyczących własnych dostawców, gdyż oznaczałoby to wyeliminowanie podmiotu z rynku.

Jednak w branży paliwowej w związku z funkcjonowaniem systemu monitorowania towarów, objęcie dostawy systemem SENT rozpoznawane poprzez numer referencyjny powinno być postrzegane jako dowód na legalność źródła pochodzenia towarów. Innymi słowy, w ocenie naszej Izby w sytuacji, gdy dana dostawa została zgłoszona w systemie SENT - powinno to być postrzegane jako dopełnienie należytej staranności przez nabywcę, bowiem system ten ma na celu stworzenie transparentności przebiegu transakcji oraz stanowi narzędzie informacyjne dla odpowiednich służb o fakcie dokonania transakcji w warunkach bieżących (on-line). Zatem podmiot otrzymujący do potwierdzenia elektroniczne zgłoszenie powinien mieć gwarancję, iż uczestniczy w transakcji legalnej.

Brak takiej gwarancji stawiałby pod znakiem zapytania sens wprowadzenie i udoskonalania systemu SENT.

e) Czy w zawieranej transakcji istnieje realne ryzyko gospodarcze?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium w ogóle nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności**.

Pojęcie realnego ryzyka gospodarczego nie może być w sposób precyzyjny zdefiniowane. W praktyce każda transakcja na rynku wiąże się z ryzykiem gospodarczym (np. jakości towaru), które może się ujawnić również po przeprowadzeniu transakcji.

Jednocześnie, w praktyce najmniejsze ryzyko gospodarcze wiąże się z transakcjami z podmiotami najbardziej wiarygodnymi, które powinny być w ramach oceny należytej staranności promowane. Każdy z podmiotów działających na rynku dąży do ograniczenia ryzyka gospodarczego transakcji (stosowanie instrumentów zabezpieczających, korzystanie z ubezpieczenia płatności, kary umowne).

Powyższe uwagi obrazują że wskazane kryterium może być w praktyce dowolnie interpretowane. Brak jest obiektywnych kryteriów umożliwiających ocenę realności ryzyka gospodarczego.

Przebieg transakcji

a) Czy termin płatności odbiega od terminu zwykle występującego w transakcjach tego rodzaju?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności**.

Brak jak bowiem obiektywnych kryteriów umożliwiających ustalenie terminu płatności zwykle występującego w transakcjach.

Z perspektywy wypłacalności kontrahenta (kryterium przedmiotowe pkt d) powyżej) najbardziej bezpieczną i pożądaną sytuacją jest przedpłata lub zapłata bezpośrednio po dostawie (brak terminu płatności).

Brak jest również rynkowych wzorców w zakresie polityki płatności. Weryfikacja terminów płatności może następować tylko w ramach każdego przedsiębiorcy i standardów przyjętych w konkretnej działalności gospodarczej.

b) Czy transakcja jest rozliczana gotówką?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Zgodnie z przepisami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 zł.

Dokonywanie płatności niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa (płatności gotówkowe powyżej ustawowego limitu), może świadczyć o innych nieprawidłowościach związanych z transakcją, podobnie jak nieuzasadnione stosowanie innych niż zapłata przez kontrahenta sposobów regulowania należności (nieuzasadnione regulowanie płatności na rzecz podmiotu innego niż kontrahent).

W przypadku rozliczeń pomiędzy przedsiębiorcami podejście powinno być zaostrzone i wszystkie płatności za produkty paliwowej powinny być realizowane w oparciu o konta bankowe. Jedynie płatności realizowane przez konsumentów, poniżej 15.000 zł mogłyby być realizowane w innej formie niż elektronicznego przelewu bankowego.

c) Czy nie występuje płatność odwrócona w stosunku do przepływu towaru?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Pojęcie odwróconej płatności wymagałoby sprecyzowania. W praktyce organów podatkowych, odwrócona płatność jest rozumiana jako sfinansowanie przez ostatecznego odbiorcę transakcji poprzedników w obrocie towarem ze względu na stosowanie w kolejnych fazach obrotu krótszych terminów płatności.

W rzeczywistości, ustalenie wystąpienia powyższego mechanizmu wymagałoby nie tylko weryfikacji transakcji podatnika z jego kontrahentem ale także warunków wszystkich poprzedzających transakcji. Takie sprawdzenie jest niemożliwe do przeprowadzenia. Funkcjonujący na rynku podmiot nie ujawni warunków nabycia dostarczanego przez siebie towaru, gdyż prowadziłoby to do jego eliminacji z łańcucha obrotu. Tym bardziej nie jest możliwe uzyskanie informacji nt. warunków sprzedaży poprzedzających transakcję.

W naszej ocenie, wszelkie przesłanki należytej staranności muszą odnosić się do transakcji i kontrahenta danego podatnika, a nie innych uczestników obrotu, o których podatnik nie wie i nie może się dowiedzieć.

d) Czy nie wskazano odrębnych rachunków bankowych do zapłaty kwoty netto i VAT?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

Nie są nam znane przypadki funkcjonowania wskazanych warunków transakcji w praktyce w przypadku transakcji bez elementu międzynarodowego.

Niekiedy wyodrębnienie płatności może mieć uzasadnienie gospodarcze, w sytuacji gdy płatność netto jest dokonywana w walucie obcej, a dla ułatwienia kalkulacji podatkowej, płatność tytułem VAT jest dokonywana w polskich złotych.

e) Brak nieuzasadnionego uczestnictwa wielu pośredników w celu uprawdopodobnienia transakcji

W naszej ocenie, **proponowane kryterium nie powinno zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności.**

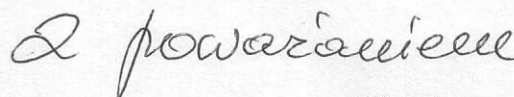
Ustalenie wystąpienia powyższego zdarzenia wymagałoby nie tylko weryfikacji transakcji podatnika z jego kontrahentem, ale także wiedzy o wszystkich podmiotach uczestniczących w transakcji we wszystkich fazach obrotu.

Takie sprawdzenie jest niemożliwe do przeprowadzenia. Funkcjonujący na rynku podmiot nie ujawni warunków nabycia dostarczanego przez siebie towaru, gdyż prowadziłoby to do jego eliminacji z łańcucha obrotu. Tym bardziej nie jest możliwe uzyskanie informacji nt. sprzedaży poprzedzających transakcję.

Ponownie podkreślić należy, że wszelkie przesłanki należytej staranności muszą odnosić się do transakcji i kontrahenta danego podatnika, a nie innych uczestników obrotu, o których podatek nie wie i nie może się dowiedzieć.

Mamy nadzieję, że powyższe informacje będą pomocne w toku prac nad listą przesłanek należytej staranności.

Wyrażamy przy tym gotowość do dalszego wspierania Ministerstwa Finansów naszymi doświadczeniami oraz znajomością specyfiki branży paliwowej.



Halina Pupacz



Prezes Polskiej Izby Paliw Płynnych