

Żywiec, dnia 20 lipca 2017r.

OR.033.58.2017

Minister Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Dot. pisma nr PT3.8101.9.2017

Szanowny Panie Ministrze,

W odpowiedzi na zawiadomienia z dnia 30 czerwca 2017 r. o rozpoczęciu konsultacji podatkowych (przesłane do Związku Powiatów Polskich), w pierwszej kolejności pragniemy podziękować za skierowanie prośby o konsultację również do Starostwa Powiatowego w Żywcu. Jako jednostka samorządu terytorialnego, niejednokrotnie byliśmy informowani o poważnych problemach osobistych i życiowych przedsiębiorców, którzy bez własnej winy i świadomości zostali uznani za świadomych uczestników tzw. „karuzel podatkowych”, mających na celu wyłudzenie podatku VAT. Osoby te niejednokrotnie zostały pozbawione źródła utrzymania a prowadzone przez nich przedsiębiorstwa uległy likwidacji lub co najmniej zyskały na rynku niesłuszne miano oszustów podatkowych. W związku z tym, mając świadomość, iż określenie właściwego katalogu przestępstw należytą starannością po stronie nabywcy jest czynnością wymagającą wyważenia wartości w postaci ochrony interesów Skarbu Państwa przed nadużyciami niejednokrotnie mającymi zorganizowany charakter, z drugiej strony potrzebę ochrony uczciwych podatników i swobody przedsiębiorczości, odwagi i inicjatywy która nie powinna być krępowana niemożliwością realizacji niemożliwych wzorców staranności, pragniemy zabrać nasz głos w tej sprawie. Stąd proszę przyjąć poniższą listę nie jako wyraz wyłącznie przemyśleń kierownictwa Starostwa Powiatowego w Żywcu ale także jako głos usłyszany bezpośrednio od mieszkańców powiatu żywieckiego. Naszym zdaniem tworzona przez Ministerstwo Finansów lista powinna uwzględniać następujące elementy (podział na grupy kryteriów- w oparciu o klasyfikację z pisma z dnia 30 czerwca 2017 r.):

a) **Kryteria podmiotowe/formalne**

Na chwilę obecną polscy przedsiębiorcy dysponują ograniczonymi możliwościami weryfikacji swoich kontrahentów. Należy przy tym zauważyć, że w sporze z organami skarbowymi, jako dokumenty wiarygodne i niepodważalne jawią się zasadniczo dokumenty urzędowe. Obecnie przedsiębiorcy dysponują zatem następującymi narzędziami, pozwalającymi zweryfikować faktyczne istnienie podmiotu, z którym współpracują:

- CEiDG (<https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg/ceidg.public.ui/Search.aspx>) – możliwość weryfikacji zarejestrowania jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą osób fizycznych, prowadzących działalność indywidualną i przy wykorzystaniu umowy spółki cywilnej;
- KRS (<https://ems.ms.gov.pl/krs/wyszukiwaniepodmiotu>) – możliwość weryfikacji zarejestrowania jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą spółek prawa handlowego;
- Rejestr REGON (<https://wyszukiwarkaregon.stat.gov.pl/appBIR/index.aspx>) – ogólny rejestr przedsiębiorców;

- Portal Podatkowy ([https://ppuslugi.mf.gov.pl/ /](https://ppuslugi.mf.gov.pl/)) – w ramach portalu istnieje możliwość skorzystania z opcji „Sprawdź podmiot w VAT”, co ma stanowić narzędzie weryfikacji czy kontrahent jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT;
- VIES ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/vieshome.do?locale=pl](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?locale=pl)) – w ramach narzędzia istnieje możliwość weryfikacji podmiotów z UE pod względem zarejestrowania na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych (tzw. VAT UE);
- Wniosek o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w przepisie art. 96 ust. 13 ustawy o VAT.

Oczywiście przedsiębiorcy mogą również zlecić weryfikację kontrahentów tzw. wywiadowniom gospodarczym, jednakże z jednej strony takie zlecenie jest kosztowne (wielu, zwłaszcza małych przedsiębiorców nie stać na takie zlecenie) a z drugiej strony uzyskany raport nie posiada przymiotu dokumentu urzędowego i może być kwestionowany przez organy skarbowe.

**W związku z powyższym, w przypadku posiadania przez przedsiębiorcę wydruków z ww. narzędzi (CEiDG, KRS, REGON, Portal Podatkowy, Vies), potwierdzających fakt zarejestrowania jego kontrahenta jako przedsiębiorcy i podatnika oraz osobistego kontaktu przedsiębiorcy z osobami figurującymi w tych dokumentach jako umocowani reprezentanci kontrahentów – postuluje się by były to ustalenia wystarczające do uznania (przyjęcia domniemania prawnego), że przedsiębiorca świadomie nie uczestniczył w karuzeli podatkowej i dochował należytej staranności w zakresie weryfikacji swojego kontrahenta.**

**Przełamanie domniemania wymagałoby udowodnienia (a nie tylko uprawdopodobnienia) przez organy skarbowe, że podatnik brał udział w karuzeli podatkowej oraz czerpał z niej korzyści.**

Przyjęcie takiego schematu działania znajduje uzasadnienie w już wydanych orzeczenia TSUE. Dla przykładu warto zacytować fragment orzeczenia **C-33/13 Marcin Jagiełło pko DIS w Łodzi**, w którym stwierdzono iż:

*w razie uznania przez organy podatkowe w związku z przestępstwem lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury, że transakcja zafakturowana i powoływana jako podstawa prawa do odliczenia nie została rzeczywiście zrealizowana, odmowa prawa do odliczenia wymaga wykazania przez te organy na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana transakcja wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający.*

Warto również podkreślić, że organy skarbowe powinny zwracać uwagę przy ocenie faktu, czy dany podmiot brał świadomie udział w karuzeli podatkowej, na jego domniemaną rolę w tejże karuzeli (tj. czy był tzw. słupem, znikającym podmiotem, buforem czy brokerem) a także formę prowadzenia działalności a co za tym idzie ryzyko jakie indywidualny przedsiębiorca (w tym wspólnik spółki) ponosi przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Analiza dostępnych informacji dotyczących wykrytych już karuzel podatkowych daje podstawy do przyjęcia następujących schematów i podziału ról w karuzelach podatkowych:

- i. Słupy/ znikającej podmioty – podmioty których zadaniem jest wystawienie faktury VAT (bez odprowadzania tego podatku do Urzędu Skarbowego), z której kolejny przedsiębiorca odliczy podatek VAT naliczony (uzyskując korzyść majątkową)

Co do zasady fakt, iż podmioty pełniące tę rolę biorą świadomie udział w działalności przestępczej jest niepodważalny. W rolę słupów/znikających podmiotów wcielają się zarówno osoby fizyczne (zazwyczaj osoby, które nie mają nic do stracenia – bezdomni, osoby z marginesu społecznego) a także spółki sprawiające pozory prowadzenia działalności gospodarczej (najczęściej otwierane w procedurze S24 spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, rejestrowane w tzw. wirtualnych biurach). W kontaktach biznesowych podmioty te najczęściej działają przez nieprofesjonalnych pełnomocników, prokurentów, nieformalnych przedstawicieli a historia ich działalności gospodarczej jest krótka i niemożliwa do zweryfikowania.

- ii. Bufor - jego rola to pośredniczenie w dokonywanych transakcjach, dla ukrycia istniejących powiązań pomiędzy słupem a brokerem

Bufor ma zakłócić możliwość prowadzenia monitoringu i kontroli transakcji i to właśnie bardzo często bufor jest nieświadomy uczestniczenia w procederze przestępczym. Bywa, że zwabiony dobrą ceną i perspektywą zarobku (szybkiego a niekoniecznie wysokiego z uwagi na wysokość marży), nabywa faktycznie istniejący towar, który następnie odsprzedaje. Organizatorom karuzel podatkowych zależy na tym, żeby „wciągać” w karuzele niczego nieświadomych przedsiębiorców, którzy swoją firmą, doświadczeniem i marką na rynku, uprawdopodobniają legalne działanie brokerów/przestępców.

Przy analizie czy podmiot świadomie uczestniczył w procederze, naszym zdaniem organy podatkowe powinny więc zwracać uwagę na formę, w jakiej bufor prowadzi działalność gospodarczą. Jeśli jest to jedna z następujących form:

1. Indywidualna działalność gospodarcza
2. Spółka cywilna
3. Spółki osobowe:
  - a) Spółka jawna
  - b) Spółka partnerska
  - c) Spółka komandytowa

- gdzie przedsiębiorcy/wspólnicy odpowiadają za zobowiązania własnym majątkiem i ten majątek posiadają a prowadzona przez nich działalność (pomijając transakcje „podejrzane”) przynosi zyski– **organy podatkowe powinny brać pod uwagę fakt, iż żaden rozsądny przedsiębiorca dla stosunkowo niewielkiego zysku (biorąc pod uwagę ogólny zysk przedsiębiorstwa, historię jego działalności i posiadany przez nie majątek) nie podejmie ryzyka świadomego uczestniczenia w procederze przestępczym. Każdy przedsiębiorca świetnie bowiem zdaje sobie sprawę, że w ww. podmiotach jego odpowiedzialność majątkowa rozciąga się nie tylko na majątek przedsiębiorstwa/spółki ale także na jego majątek osobisty (a często również objęty wspólnością majątkową małżeńską).** Nie bez powodu sami przestępcy, organizując własne struktury, korzystają z tzw. słupów (osób które nie mają żadnego majątku) oraz spółek kapitałowych (najczęściej spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, których minimalny kapitał obecnie wynosi 5.000 zł).

Oczywiście z punktu widzenia interesu fiskalnego Państwa, tego rodzaju podmioty są gwarantem skutecznej egzekucji, jednakże interes budżetu nie powinien stanowić przesłanki stosowania przez organy skarbowe zasady *in dubio pro tributario* a także stawiania podatnikom wymagań w zakresie wykazania przesłanki dobrej wiary, których w normalnych warunkach prowadzenia działalności

gospodarczej nie jest w stanie spełnić (np. weryfikowania ksiąg podatkowych swoich kontrahentów czy analizowania składanych deklaracji podatkowych, pod kątem wykazywania wszelkich zdarzeń wiążących się z powstaniem obowiązku podatkowego).

W wyniku prowadzonych postępowań/kontroli podmioty te są często podwójnie pokrzywdzone – z jednej strony jest bowiem kwestionowane ich prawo do odliczenia VAT z faktur zakupowych (art. 88 ust. 3a pkt 1 lub 4 ustawy o VAT) a z drugiej strony są zobowiązani do zapłaty VAT z faktur dokumentujących sprzedaż tych samych dóbr (art. 108 ustawy o VAT). Te aspekty, połączone ze skuteczną egzekucją wymierzoną w nieświadomego przedsiębiorcę, uwikłanego w rolę Bufora, najczęściej prowadzą do faktycznej likwidacji jego działalności gospodarczej. Skarb Państwa uzyskuje wówczas krótkowzroczną korzyść, w postaci skutecznej co najmniej w pewnym stopniu egzekucji. W dłuższej perspektywie jednak oznacza to często stratę, gdyż ciężar egzekucji i reputacja oszusta podatkowego bardzo często prowadzą do likwidacji przedsiębiorstwa. Na to nakładają się również dramaty osobiste i życiowe osób dotkniętych tą sytuacją. W ostatecznym rozrachunku bilans jest bardzo niekorzystny.

- iii. Broker – jest to podmiot, który inkasuje zyski (występuje od zwrotu Vat) – właśnie tym podmiotom zależy żeby kupować od legalnie działających i niczego nieświadomych podmiotów (stworzenie pozorów legalności procederu)

Także w tej roli potrafią występować uczciwi przedsiębiorcy (np. którzy odsprzedają towary za granicę), więc również i w tym przypadku zasadne wydają się postulaty dotyczące weryfikacji okoliczności, o których mowa powyżej w pkt ii.

Uwagi *de lege ferenda*:

Zasadnicze mankamenty opisanych na wstępie narzędzi weryfikacji (CEiDG, KRS, REGON, Portal Podatkowy, VIES, zaświadczenie o statusie podatnika VAT) to:

- znaczna ilość źródeł weryfikacji kontrahenta (co powoduje nadmierne obciążenie przedsiębiorców w zakresie weryfikacji kontrahentów w wielu źródłach);
- brak możliwości prześledzenia historii przedsiębiorcy (za wyjątkiem CEiDG oraz KRS, które jednak dają również niewielkie możliwości w zakresie weryfikacji sytuacji finansowej podmiotów – warto zwrócić uwagę, że nawet składając sprawozdania finansowe do KRS, Sąd rejestrowy nie weryfikuje treści tego dokumentu a jedynie fakt czy został on złożony w terminie i spełnia wymagania formalne);
- nawet uzyskane w trybie przepisu art. 96 ust. 13 ustawy o VAT zaświadczenie potwierdza jedynie zarejestrowanie podatnika na dzień jego wydania (nie ma skutku potwierdzenia czy podmiot wcześniej był zarejestrowany, czy płacił podatki i nie daje gwarancji że nie zostanie wyrejestrowany w najbliższej przyszłości);
- często brak odpowiedzialności organów prowadzących ww. rejestry za aktualność danych w nich zawartych (np. po weryfikacji wybranego numeru NIP w Portalu Podatkowym, elementem uzyskanej informacji jest zapis o następującej treści *Dodatkowo informujemy, iż w celu potwierdzenia czy podmiot jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, podatnik i osoba trzecia mająca interes prawny, mogą złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wniosek o wydanie zaświadczenia* - co powoduje, iż narzędzie to jest w istocie narzędziem nie dającym podatnikowi żadnej gwarancji, że jego działanie polegające na weryfikacji kontrahenta, zostanie uznane jako działanie w ramach tzw. dobrej wiary podatnika).

Stąd postuluje się:

1. wprowadzenie centralnego rejestru podatników, zawierającego skondensowane informacje ze wszystkich ww. źródeł;
2. objęcie stworzonego rejestru gwarancją Państwa, iż dane w nim zawarte są aktualne a przedsiębiorca z nich korzystający ma pewność, iż ich treść nie zostanie zakwestionowana przez organy skarbowe;
3. wprowadzenie okresów ważności wydawanych zaświadczeń o zarejestrowaniu podatnika jako VAT czynnego (np. na okres dwunastu miesięcy – podobny czasookres przyjęto już w przypadku certyfikatów rezydencji podatkowej)
4. docelowo warto zastanowić się nad kompleksowym przejęciem rozliczenia podatku VAT przez urzędy skarbowe i zdjęcie w tym zakresie jakiegokolwiek odpowiedzialności z podatników (postulat wydaje się możliwy do zrealizowania z uwagi na fakt, iż już na chwilę obecną duża część dokumentacji pozwalającej na rozliczenie podatku VAT jest wysyłana do Urzędów Skarbowych w ramach jednolitych plików kontrolnych – JPK). W ten sposób wszelkie wątpliwości w zakresie rozliczeń z kontrahentami mogłyby być weryfikowane na bieżąco (co potwierdzają nawet obecne doświadczenia w funkcjonowaniu JPK).

b) Kryteria przedmiotowe/ekonomiczne oraz przebieg transakcji

W zakresie tej kategorii kryteriów postuluje się, aby weryfikacja podatnika obejmowała:

- Ustalenie możliwości dokonania przez podatnika danej transakcji – w tym ustalenie zdolności magazynowania towarów, ich faktycznego przyjęcia i wydania (posiadanie magazynu, posiadanie personelu zdolnego obsłużyć transakcję);
- Ustalenie, czy transakcja odbywa się w oparciu o faktycznie udzielone zlecenie lub umowę na piśmie a także przebiegu negocjacji (w tym ustalenie w jaki sposób przedsiębiorca pozyskał nabywcę na zakupiony towar lub usługę);
- Ustalenie czy negocjacje były prowadzone przez umocowanych przedstawicieli obu stron;
- Posiadanie dokumentów transportowych, dokumentujących transport własny lub odbiór towarów przez przewoźnika lub nabywcę (nie jest rolą podatników ustalania czy towar faktycznie pokonał deklarowaną trasę);
- Realizowanie zapłaty wyłącznie przy pomocy rachunku bankowego;

Powyższa *check list*-a stanowi urzeczywistnienie zasady, iż podmiotami odpowiedzialnymi za wykrywanie i zwalczanie przestępstw są organy podatkowe i organy ścigania. Kompetencji w tym zakresie nie można cedować na uczciwych przedsiębiorców, którzy nie mają narzędzi pozwalających na rzetelną i jednoznaczną weryfikację swoich kontrahentów a zatem nie mogą również odpowiadać za nienależytą weryfikację zwrotów nadwyżek podatku VAT naliczonego nad należnym, które w wielomilionowych kwotach były w poprzednich latach dokonywane przez organy skarbowe, często bez jakiegokolwiek weryfikacji. Płynące obecnie informacje z Ministerstwa Finansów a dotyczące m.in. znacznej poprawy ściągalności podatków VAT (w tym zwiększenia bieżących wpływów) naszym zdaniem jednoznacznie wskazują, że przejęcie przez struktury państwowe zadań z zakresu weryfikacji zwrotów VAT już na etapie ubiegania się o takie zwroty, jest najlepszym gwarantem zapobiegania tworzenia nowych struktur przestępczych a co za tym idzie dbania o interes uczciwych przedsiębiorców, którzy docelowo nie będą obciążani nadmiernymi obowiązkami weryfikacyjnymi. Sukces prewencji generalnej, odstraszenia potencjalnych grup zainteresowanych nadużyciami w zakresie podatku VAT, jednocześnie przekłada się na większe bezpieczeństwo interesów fiskalnych

Państwa, jak również uczciwych przedsiębiorców. To prowadzi do wniosku, iż skuteczne zastosowanie środków technicznych i monitorowania transakcji winno prowadzić do sytuacji, że ryzyko wykrycia nielegalnego procederu jest tak duże, że potencjalnym zainteresowanym nadużyciami nie będzie się opłacało angażowanie się w nie. Jednocześnie należy mieć świadomość, iż o ryzyku nie stanowi jedynie wysokość ewentualnej sankcji, ale głównie jej nieuchronność. Oczywiście również uczciwi przedsiębiorcy winni zachować staranność przy weryfikacji kontrahenta, naszym zdaniem jest to ważny, jednak nie podstawowy element zwalczania nadużyć.

Z poważaniem

STAROSTA  
Andrzej Kalata

