



# STOWARZYSZENIE PODATNIKÓW W POLSCE

Member of Taxpayers Association of Europe (TAE)

Headquarter: Avenue de la

Renaissance 1

B-1000 Brussels

Kraków dnia 27.07.2017 r.

Szanowni Państwo

W odpowiedzi na zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego zgłoszonego przez Ministerstwo Finansów (PT3.8101.9.2017) przedstawiamy nasze stanowisko w niniejszej sprawie.

## [ Analiza jurydyczna ]

Podstawowym elementem konstrukcji podatku od towarów i usług jest prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Wyjątki od zasady obniżania podatku naliczonego zostały określone przez ustawodawcę m.in. w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit a) i c) oraz art. 88 ust. 3a pkt 1) lit a) ustawy o VAT. Zgodnie z nimi nie będą stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności- lub czynności dokonane dla pozoru oraz faktury wystawione przez podmiot nieistniejący. Podkreślić należy, iż wskazane normy stanowią wyjątek od zasady, których - w myśl jednej z głównych dyrektyw interpretacyjnych - nie należy interpretować rozszerzająco (*exceptiones non sunt extendendae*). Tymczasem w praktyce organy wydają się zapominać o tej regule. Zauważalna jest tendencja organów podatkowych do nadmiernego badania i kontroli operacji, w których na pewnym etapie występują transakcje wewnątrzspółnotowe dostaw towarów o znacznych wartościach kwot pod kątem występowania nadużyć i wyłudzeń podatku od towarów i usług. Taka weryfikacja podatnika zmierza niejednokrotnie ingerencji w jego prawo do odliczenia podatku naliczonego od faktur zakupowych, jeżeli okaże się, że dostawca towaru (lub podmiot uczestniczący we wcześniejszym etapie dostawy towaru) był podmiotem, który dopuścił się oszustw podatkowych. Jednakże sam fakt, że dany podmiot pośredniczący okazał się nieuczciwym uczestnikiem obrotu handlowego nie powinien automatycznie pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Organy muszą wpiery dowieść - na podstawie obiektywnych okoliczności - iż podatnik **wiedział lub powinien był wiedzieć**, że jej dostawca dopuścił się naruszenia przepisów o podatku od wartości dodanej. Gdyby organy podatkowe zamierzały odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego musiałyby najpierw dowieść, że okoliczności towarzyszące dostawie powinny spowodować powzięcie przez podatnika podejrzenia, że dokonywana na jego rzecz dostawa stanowi część łańcucha dostaw, w którym dopuszczono się naruszenia przepisów prawa normujących podatek od wartości dodanej, zaś podatnik, mimo ich istnienia, nie podjął działań zmierzających do sprawdzenia wiarygodności swojego dostawcy (brak dochowania tzw. „należytej staranności”).

Samo pojęcie „należytej staranności” zostało w zasadzie wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości UE (dalej także: TSUE)<sup>1</sup>. W wyroku z 12 stycznia 2006 roku (w sprawie Optigen C-354/03, C-355/03, C-484/03)<sup>2</sup> TSUE wyraził dwie najważniejsze z punktu widzenia niniejszego zagadnienia tezy:

- a) [...] *transakcje, [...], które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.*

<sup>1</sup> zob. wyroki TSUE w sprawach Optigen, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11

<sup>2</sup> Podobne stanowisko wyrażono w wyroku z 6 lipca 2006 roku w sprawach połączonych C-439 i C-440/04 (Axel Kittel&Recolta Recycling SPRL).

- b) „prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.”

Wskazać należy również wyrok Trybunału z 21 lutego 2008 r. w sprawie, C-271/06 (Netto Supermarkt).

W wyroku tym Trybunał wskazał w pierwszej kolejności, że „nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym”. W konsekwencji jednak TSUE uznał, że jeżeli z okoliczności wynika, że dostawca działał w dobrej wierze i przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy zaś, jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, to czynniki te są istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku VAT *a posteriori*.

Co więcej w wyroku tym stwierdzono: „dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodność z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia z podatku VAT, jeżeli – tak jak w sprawie przed sądem krajowym – nie może zdawać sobie sprawy, nawet wskazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę.” Zadaniem Trybunału podatnik ma prawo do zwolnienia z podatku VAT dostawy towarów, nawet jeśli przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, „lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę”.

W powyższym wyroku TSUE zwrócił również uwagę na okoliczność, iż jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (teza 60). Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (teza 61). Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń (teza 62).

Natomiast w wyroku TSUE z dnia 22 października 2015 r., C-277/14 stwierdzono, że „nawet jeśli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (zob. podobnie wyroki: *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60, 61; *Stroj trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 49; a także postanowienie *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 38, 39) (...) przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.”

Powyższa tezy zostały szeroko zaakceptowane w krajowym orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> w wyroku z dnia 10 lutego 2010 roku, IFSK 1826/08, NSA orzekł, iż:

„(...) dla zastosowania przepisów prawa krajowego zakazujących prawa odliczania podatku naliczonego od transakcji dokonanych z podmiotem nieistniejącym lub nieuprawnionym do wystawiania faktur koniecznym jest ustalenie, oprócz ww. okoliczności, iż podatnik nabywając towar od takiego podmiotu wiedział lub, na co wskazywał całokształt danej sytuacji faktycznej, przynajmniej winien wiedzieć że określona transakcja stanowi nadużycie prawa (oszustwo).”

w wyroku z dnia 29 stycznia 2009 roku, IFSK 1821/07, NSA stwierdził, iż:

„czyni zadość zasadzie proporcjonalności oraz zasadzie neutralności taka interpretacja przepisu art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a u.p.t.u., zgodnie z którą nie zachodzi podstawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturą wystawioną przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony, a podatnik wiedział lub mógł wiedzieć o oszukańczym charakterze transakcji. Zastosowanie regulacji przewidzianej w art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a u.p.t.u. jest dopuszczalne, ale musi zostać poprzedzone wykazaniem, że z ogółu obiektywnych okoliczności danej sprawy wynika, że podatnik mógł przewidywać, iż

Sądy administracyjne wskazują, iż sam fakt popełnienia przestępstwa przez wystawcę faktury lub przestępstwa popełnionego przez inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu nie może automatycznie skutkować odmową prawa do odliczenia podatku naliczonego<sup>4</sup>. W tym zakresie koniecznym jest przebadanie czy zaistniały przesłanki przemawiające za niedochowaniem należytej staranności przez podatnika.

*„Należy najpierw wskazać, że istniały przesłanki uzasadniające przypuszczenie istnienia nieprawidłowości lub oszustwa po stronie wystawcy faktury. Ocena rzeczonych przesłanek nie może odbiegać od zasad doświadczenia życiowego. Organ podatkowy nie może bowiem za każdym razem oczekiwać, że podatnik będzie kontrolował swojego kontrahenta. Powinien to uczynić wówczas, gdy istnieją przesłanki, aby podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa u dostawcy. Następnie należy dokonać analizy należytej staranności podatnika”* (wyrok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy z dnia 22 lipca 2014 r. I SA/Bd 503/14).

Zatem dopiero poprzez wykazanie, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabycie towaru było związane z uczestnictwem w przestępstwie w zakresie nadużycia podatku od towarów i usług może skutkować odebraniem mu prawa do odliczenia podatku naliczonego.

### **[Lista przesłanek należytej staranności]**

Naszym zdaniem stworzenie listy przesłanek należytej staranności nie rozwiąże problemu związanego z prawidłowym i sprawiedliwym ustaleniem oraz oceną okoliczności dochowania przez podatnika „należytej staranności”, a więc tego czy wiedział on, albo powinien był wiedzieć, że uczestniczy w procederze przestępczym.

Przede wszystkim wskazać należy na brak obiektywnej możliwości stosowania jednolitych przesłanek badania należytej staranności dla wszystkich podmiotów gospodarczych, które działają przecież w różnych branżach oraz dokonują obrotu towarami na różnych rynkach.

Analiza dochowania należytej staranności przez danego podatnika powinna bowiem odbywać się indywidualnie i na podstawie całokształtu ujawnionych okoliczności konkretnej sprawy. Wobec czego nie można stworzyć generalnej listy należnych zachowań, których wypełnienie przez każdego podatnika zapewni ochronę przed zarzutem niezachowania należytej staranności. Taka lista pomijała by fakt istnienia różnorodności transakcji zawieranych w obrocie gospodarczym.

Stosowanie sztucznych kryteriów może pozwolić organom na pewien automatyzm i prowadzić do istotnego naruszenia fundamentalnego prawa do odliczenia przez podatnika podatku naliczonego.

Problematycznym jest także samo stworzenie legalnej definicji zakresowej klauzuli „należytej staranności” poprzez enumeratywnie wymienionych jej przesłanek, których wypełnienie skutkuje uznaniem, że wystąpiła ona w danym przypadku. Dotychczas ustawodawca nie zdecydował się na stworzenie takiej definicji ze względu na zbyt małą ostrość tego pojęcia. Idąc tropem zaproponowanym przez Ministra Finansów należałoby stworzyć również definicje legalną dobrej wiary i zasad współżycia społecznego, które są dość powszechne w dziedzinie prawa cywilnego<sup>5</sup>. Pomimo braku takich definicji (w tym definicji przez wyliczenie) są one z pozytywnym rezultatem stosowane w obrocie prawnym. Klauzula te umożliwiają uniknięcie sytuacji, w których stosowanie prawa doprowadziłoby do skutków niemożliwych do zaakceptowania z uwagi na cel regulacji lub normy moralne. Ich sztywne zdefiniowanie znacznie ograniczałoby elastyczność interpretacji i stosowania prawa. Podobny skutek może zaistnieć, gdy w obrocie

---

*transakcja miała na celu uzyskania korzyści majątkowej. Powołany przepis może mieć zastosowanie, ale tylko w ograniczonym zakresie, czyli wówczas, gdy konstrukcja podatku od towarów i usług byłaby wykorzystywana w celach niezgodnych z założeniami tego podatku. Nie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku wynikającego z faktur wystawionych przez innego podatnika tylko dlatego, że został uznany za "nieczynnego" podatnika podatku VAT.”*

Podobnie w wyrokach NSA z dnia 5 grudnia 2008 roku w sprawach I FSK1581/07, I FSK 1586/07 i I FSK 1590/07; WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 29 maja 2008 roku, I SA/Gd 307/08.

<sup>4</sup> por. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 12 czerwca 2013 r. III SA/Gl 568/13), w wyroku z dnia 26 kwietnia 2013 r. (III SA/Gl 1869/12), w wyroku z dnia 9 listopada 2012 r. (III SA/Gl 1068/12), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 8 maja 2013 r. (I SA/Bk 100/13).

<sup>5</sup> Do klauzuli dobrej wiary odwołuje się m.in. art. 224 Kodeksu Cywilnego (w zakresie odpowiedzialności samoistnego posiadacza), art. 231 K.c. (w zakresie wzniesienia budynku na cudzym gruncie), art. 172 K.c. (w zakresie zasiedzenia). Natomiast klauzula zasad współżycia społecznego jest zasadą którą stosuje się do licznych rozwiązań kodeksowych np. do zasady swobody umów ,regul wykonywania zobowiązań, klauzuli Rebus sic stantibus), klauzula ta ma szerokie zastosowanie w Kodeksie pracy.

**Siedziba: Biuro: Kraków, ul. Pilotów 4a, tel. (12) 410-54-00, faks (12)417-16-88,  
e-mail: podatnicy@podatnicy.org**

prawnym znacznie obowiązywać legalna definicja należytej staranności. Pojęcie należytej staranności – będącej przedmiotem konsultacji podatkowych- jest klauzulą generalną, pojęciem nieostrym i dlatego nie powinno posiadać legalnej definicji.

Ustalenie, bowiem czy podatnik dochował należytej staranności obecnie wymaga w każdym przypadku wypracowania wzorca starannie działającego podatnika. Wzorzec ten powinien uwzględniać standardy wynikające ze zwyczajów handlowych i specyfiki danej branży gospodarczej. Wymagania stawiane starannie działającemu podatnikowi powinny zostać ustalone z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, tzn. muszą być racjonalne i nie mogą stanowić dla podatnika nadmiernego obciążenia, wykraczającego poza granice zdrowego rozsądku.

Obowiązek działania w charakterze „starannego podatnika” powinien uwzględnić zatem zarówno realia gospodarcze związane ze szczególnym charakterem branży, w której on działa, jak również realia prawne dotyczące możliwości weryfikacji rzetelności jej kontrahentów. Zatem wymogi te nie mogą być niewykonalne albo nie obciążać zbyt mocno podatnika, paraliżując lub wręcz uniemożliwiając prowadzenie przez niego działalności gospodarczej. Innymi słowy, wymogi te nie mogą wykraczać poza zdroworozsądkowe rozumienie pojęcia należytej staranności<sup>6</sup>. Co więcej, zakres stopnia istotności weryfikacji kontrahenta nie może być jednakowy dla każdego podatnika. Przykładowo inne wymagania powinny być stawiane firmom działającym w branży związanej z obrotem paliwami, IT, bankowości, inne przedsiębiorcom handlującym wyrobami powszechnymi (np. artykuły spożywcze), a jeszcze inne podmiotom dokonującym handlem drobnym.

W naszej opinii nie powinien pojawić się żaden przepis określający, co jest należyłą starannością, gdyż istnieje zbyt duże ryzyko nadmiernie restrykcyjnego interpretowania takiego przepisu w praktyce, a przez to odbieranie podatnikowi jego fundamentalnego prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Należy mieć bowiem na uwadze, że im większa jest konkretyzacja powinności w treści zobowiązania, tym bardziej zawężony będzie punkt odniesienia dla oceny staranności zachowania dłużnika i tym silniej jest ona determinowana przez charakter danego stosunku prawnego. W rezultacie podatnik będzie zmuszony do angażowania czasu i dodatkowego wysiłku na weryfikacje i tzw. wywiad gospodarczy swojego potencjalnego podatnika. Taki obowiązek będzie z pewnością dużym obciążeniem dla podmiotów gospodarczych. Tymczasem już w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano aby zakres weryfikacji kontrahenta przez podatnika nie był nadmierny. Przykładowo:

- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 kwietnia 2014 r. (I FSK 748/13), w którym Sąd ten uznał, iż:  
*„Organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od towarów i usług, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty”.*
- wyrok NSA z dnia 18 marca 2005 roku, FSK 1106/04, zgodnie z którym:  
*„Okoliczność ustalona przez organy skarbowe, że bezpośredni poprzednicy zbywców towaru sprzedanego podatnikowi nie udokumentowali jego pochodzenia nie daje podstaw do przypisania tym czynnościom pozorności bądź celu w postaci obejścia prawa czy też czynności sprzecznych z prawem. Podatnik nie musi zgłębiać drogi, jaką odbywał towar zanim znalazł się w rękach jego bezpośredniego kontrahenta.”*
- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2013 r. (I SA/Rz 1140/12) w którym Sąd ten uznał, iż:  
*„O ile dla niektórych transakcji fakt ich zawierania drogą telefoniczną czy mailową, bez osobistego kontaktu z kontrahentem i jego sprawdzeniem, budzić może pewne wątpliwości, to jednak w niektórych przypadkach taka forma transakcji uchodzić może za powszechnie stosowaną. Nie ma zatem możliwości wypracowania jednego miernika staranności, który w każdym przypadku pozwoli na ocenę zachowania należytej staranności i przyjęcia, że kontakt telefoniczny, płatność gotówką, na stacjach benzynowych lub parkingach, wywołują wątpliwości co do rzetelności transakcji. Ocena ta wymaga indywidualnego podejścia do każdego przypadku”.*

<sup>6</sup> W orzecznictwie TSUE wyraźnie podkreśla się, że wszelkie środki zapobiegające oszustwom podatkowym powinny być zgodne z zasadą proporcjonalności, a także powinny być racjonalne (tak m.in. ETS w wyroku z 21 lutego 2008 r. w sprawie Netto Supermarkt, C-271/06).

- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2013 r. (III SA/GI 1641/11)<sup>7</sup>, w którym Sąd ten uznał, iż:  
*„W sytuacji, gdy organ podatkowy ustali, że dana faktura nie odzwierciedla rzeczywistych transakcji pomiędzy podmiotami tam wymienionymi, ale zawiera wszystkie elementy formalne i nie jest "pusta", tzn. dokumentuje czynność, która została dokonana, chociaż pomiędzy innymi podmiotami, podatnik zachowa prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury, jeżeli przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie lub stanowi nadużycie prawa. W tym zakresie podatnik nie jest zobowiązany weryfikować tego, czy wystawca faktury:*
  - *jest podatnikiem i składa deklaracje,*
  - *placi podatek oraz czy dysponuje sprzedawanymi towarami i może je dostarczyć,*
  - *ma pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej,*
  - *zgłosił zatrudnionych pracowników,*
  - *sam wykonał daną transakcję*

Z orzecznictwa, które ukształtowało się na gruncie spraw związanych z tzw. „znikającym podatnikiem” wynika, że czynności związane z zachowaniem należytej staranności polegają m.in. na sprawdzeniu przez podatnika, iż jego kontrahent:

1. *organizuje pracę swojego przedsiębiorstwa, który umożliwia na minimalizację ryzyka związanego z działaniami oszukańczymi – zarówno ze strony kontrahentów jak i pracowników przedsiębiorstw (np. ujednoczone procedury dotyczące transakcji z kontrahentami związane z wymogami formalnymi);*
2. *nie posiada zaległości publicznoprawnych w związku z dokonywanymi transakcjami;*
3. *weryfikuje swoich kontrahentów (przy zachowaniu zasady proporcjonalności);*

Rekapitulując powyższe, uważamy że wprowadzenie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego jest pomysłem chybnym i będzie stanowić pole do naruszeń ze strony organów podatkowych. Nie ma bowiem możliwości wypracowania jednego wzorca staranności, który mógłby być zastosowany w każdym przypadku i pozwoliłby na obiektywną ocenę zachowania należytej staranności. Ocena ta wymaga indywidualnego podejścia do każdego przypadku prowadzącego do obiektywnej oceny zachowania podatnika. Zatem stworzenie sztywnych przesłanek należytej staranności nie doprowadzi do osiągnięcia zamierzonego celu.

Pomimo powyższych wniosków przedstawiamy listę czynności, które przykładowo powinien spełnić każdy podmiot aby jego działanie można było uznać obiektywnie za dochowanie należytej staranności

### **1) Kryteria podmiotowe/formalne**

- zweryfikowanie kontrahenta przed rozpoczęciem z nim współpracy, poprzez:
  - a) zbadanie wpisów w KRS dotyczących dostawcy;
  - b) w przypadku kontrahentów nie podlegających wpisowi do KRS – sprawdzenie statusu podatnika VAT na stronach Ministerstwa Finansów, oraz danych na stronach KRS, dokumenty identyfikacyjne kontrahenta (dowód osobisty lub paszport kontrahenta).
  - c) zdobycie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach i ZUS;
  - d) prośba o przekazanie listów referencyjnych od klientów kontrahenta;
- wizyty w siedzibie kontrahenta – posiadanie tzw. „biura wirtualnego”, w którym nie są wykonywane żadne czynności, jakich należałoby oczekiwać, mając na uwadze branżę i rozmiary (skala obrotów) działalności jest okolicznością, która powinna wzbudzić podejrzenie podatnika;
- sprawdzenie danych na temat podmiotu gospodarczego w tym: weryfikacja strony WWW, analiza zamówiona z baz danych wywiadowni gospodarczej,

### **2) Kryterium przedmiotowe/ ekonomiczne**

- analiza ceny rynkowej oraz hurtowej nabywanego towaru;

### **3) Przebieg transakcji**

<sup>7</sup> Podobnie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., I SA/Kr 1360/12; Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 9 kwietnia 2013 r., III SA/GI 1863/12.).

- wprowadzenie ujednoczonych procedur dotyczących transakcji z kontrahentami w zakresie wymogów formalnych (dokumenty potwierdzające wywóz z magazynu towarów, listy przewozowe z pełnymi podpisami i datami);
- weryfikowanie osób dokonujących czynności w imieniu dostawcy (np. kierowców, osób negocjujących warunki transakcji), poprzez sprawdzanie statusu tej osoby oraz żądanie okazania (i sporządzenie kopii) – zdobycie pełnomocnictwa, kopii dowodu osobistego, paszportu.
- dokumentacja transakcji - np. korespondencja mailowa, zamówienia, fotografie towaru, itp.);
- sprawdzanie czy towar został dostarczony do miejsca wskazanego przez strony transakcji;
- analiza w zakresie momentu nabycia przez dostawcę towaru od poprzedniego dostawcy – okoliczność, że zachodzi szybka wymiana handlowa, towary są odsprzedawane natychmiastowo bez ich magazynowania jest okolicznością, która powinna wzbudzić szczególne podejrzenia nabywcy.
- sprawdzanie produktów: nr seryjnych produkcji towarów, certyfikaty pochodzenia itp.

---

Łukasz Gach

Ewa Piskorz - Liskiewicz