

Lubin, dnia 27 lipca 2017 r.

Związek Pracodawców Polska Miedź
ul. Chopina 2
59-300 Lubin

Szanowny Pan
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze

W nawiązaniu do zawiadomienia z dnia 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 uwagi Związku Pracodawców Polska Miedź (autorstwa Michała Kilijańskiego, Dyrektora Departamentu Podatków w KGHM Polska Miedź S.A.) w przedmiotowej kwestii.

Pragniemy na wstępie podziękować za podjętą inicjatywę, która 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 pracodawców zrzeszonych w Związku Pracodawców Polska Miedź.

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) Uwzględnienie mechanizmu podzielonej płatności

Aktualnie najbardziej dotkliwym problemem dla przedsiębiorców 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 naszej ocenie, tego typu skutków 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 mechanizm ograniczający istotnie swobodę dysponowania środkami zgromadzonymi na koncie bankowym, podatnik jest narażony na 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.

b) Wprowadzenie katalogu przesłanek w odniesieniu do transakcji sprzedażowych

Zagadnienie należytej staranności dotyczy nie tylko nabycia towarów w kraju, ale także transakcji sprzedażowych, w szczególności transakcji transgranicznych opodatkowanych stawką 0% (wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, eksport), szczególnie istotnych w branżach, dla których obrót z zagranicą stanowi znaczną część dostaw.

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. Kluczowe dla tych transakcji jest wiarygodne potwierdzenie, że warunki transakcji, uprawniające do preferencyjnej stawki 0% zostały dochowane, w szczególności, że towar opuścił terytorium Polski oraz potwierdzenie numeru VAT UE kontrahenta w bazie VIES.

Z drugiej strony, ograniczone są możliwości weryfikacji działalności z kontrahentami zagranicznego (kryteria podmiotowe), ze względu na różnice w wymogach dokumentacyjnych

przewidzianych w obcym systemie prawnym. W przypadku dużej liczby zagranicznych kontrahentów, w firmach, które mają wprowadzone procedury weryfikacji klienta, co do zasady weryfikacja nabywcy, w tym pod kątem prawa do zastosowania preferencyjnej stawki VAT, dokonywana jest na moment rozpoczęcia współpracy z danym klientem, jak również na moment zawierania kontraktów sprzedażowych. Jednakże pełna weryfikacja przebiegu poszczególnych transakcji przez dostawcę, w szczególności w odniesieniu do rzetelności dokumentów, w tym potwierdzających wywóz (gdy ten nie jest wykonywany przez dostawcę), nie jest w praktyce możliwa. Nierzetelność nabywcy (dostarczanych przez niego dokumentów), może w konsekwencji skutkować po stronie dostawcy kwestionowaniem prawa do zastosowania stawki 0%, mimo iż transakcja ze względów formalnych przebiegała prawidłowo. Sytuacja taka nie powinna jednak powodować negatywnych konsekwencji podatkowych dla dostawcy, co potwierdza orzecznictwo sądowe (por. „*Nie może o tym świadczyć per se brak wiedzy osób zarządzających Spółką o źródle pochodzenia towaru, czy też brak wiedzy szczegółowej dotyczącej transportu towaru. Zwłaszcza, że z zeznań byłego prezesa zarządu Spółki J. A. D. wynika, iż model jej standardowej działalności opierał się na współpracy z wieloma kontrahentami (ok. tysiąc aktywnych kontrahentów), gdzie nie ma fizycznej możliwości zweryfikowania dalszej drogi towaru zbywanego, głównie w ilościach hurtowych. Nie może dziwić też w takiej sytuacji brak możliwości fizycznej obecności przedstawicieli skarżącej w siedzibach wszystkich kontrahentów. Skarżąca Spółka nie była ponadto odpowiedzialna za transport towarów widniejących na kwestionowanych fakturach, stąd trudno nakładać na nią obowiązki w zakresie szczegółowej weryfikacji i nadzoru miejsc dostaw tego towaru.*” (wyrok WSA w Białymstoku z 21 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 600/16).

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

c) 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-dostawcy 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, zwłaszcza w przypadku podmiotu o znacznej skali działalności, który nabyć towarów i usług dokonuje w oparciu o zawarte umowy.

W konsekwencji, powinna zostać określona częstotliwość powtarzania weryfikacji w trakcie nawiązanej już współpracy z kontrahentem. W ocenie Związku, wydaje się bezpiecznym i wystarczającym narzędziem powtórzenie czynności weryfikacyjnych na moment podpisywania każdej kolejnej umowy o współpracy.

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

d) Dostępność narzędzi weryfikacji

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

Jednocześnie nakładanie obowiązków na podatników lub promowanie dobrowolnych działań musi być połączone z wdrożeniem publicznych, łatwo dostępnych (online), 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.

Wskazać jednak należy, że istotnym ograniczeniem tego narzędzia jest brak możliwości automatycznego sprawdzania aktywności dostawców krajowych, na moment każdorazowej transakcji¹ (system księgowy komunikuje się z bazą w tle na moment rejestracji faktury czy sporządzenia deklaracji, uzyskując jednocześnie unikatowy numer potwierdzającym dokonanie zapytania). Udostępnienie przez Ministerstwo takiej

¹ Funkcjonalność taka jest udostępniona dla bazy VIES.

funkcjonalności, w znacznej mierze umożliwiłoby nabywcom, już na moment rejestracji każdej transakcji nabycia, eliminowanie przypadków odliczania VAT od dostawców, którzy nie są czynnymi podatnikami VAT, co w efekcie przyczyniłoby się do znacznego ograniczenia bezpodstawnych odliczeń i zwiększenia bieżących wpływów budżetowych, jak również ograniczenia kosztów administracyjnych związanych z obsługą weryfikacji tych przypadków (zarówno po stronie administracji, jak i podatników).

Podobne rozwiązania promują także zagraniczne administracje podatkowe. W szczególności, na portalu czeskiego Urzędu Skarbowego (ang. *Financial Office*)² udostępniony jest 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 podejranych 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 wydaje się 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.

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, do których dostęp posiadaliby podatnicy w sposób zautomatyzowany.**

e) 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 ten 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

² http://adisreg.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/lizdr/lizdr.faces

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.

Takie rozwiązanie powinno być możliwe do przeprowadzenia zważywszy na funkcjonujące już obecnie, szczerkowe 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 obowiązującego aktu prawnego.**

2. Szczegółowe kryteria wskazane w zawiadomieniu

Odnosząc się do szczegółowych kryteriów przesłanek wypełnienia należytej staranności, Związek pragnie zauważyć, że w jego ocenie katalog ten z jednej strony winien być wiążący zarówno dla administracji, jak i podatników. Z drugiej strony katalog ten winien stanowić jedynie wytyczne, które co do zasady będą **wykonalne przez podatników**, bowiem jak przykładowo uznał ETS w sprawie C-80/11 *„(...) 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.*

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”.

Stąd też, uwzględniając możliwości dostępu do poszczególnych danych informacyjnych, jak również orzecznictwo ETS, Związek poniżej przedstawia uwagi w zakresie szczegółowej listy kryteriów należytej staranności.

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, przy uwzględnieniu poniższych uwag.**

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

Niemniej, manualne sprawdzanie kontrahenta, co do zasady możliwe jest na moment rozpoczęcia współpracy z dostawcą i zawierania umowy. W konsekwencji weryfikacja dostawcy w zakresie jego aktywności VAT **na moment każdorazowej dostawy** winna być dokonywana przez nabywców w sposób zautomatyzowany, co wymaga od administracji udostępnienia dodatkowych funkcjonalności Portalu Podatkowego (vide: uwaga Związku pkt. 1 lit. d).

- 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 dekladowane 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.

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

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.

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.

c) Czy kontrahent posiada wymagane prawem koncesje i zezwolenia?

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

Weryfikacja koncesji i zezwoleń będzie jednak możliwa tylko w przypadku branż objętych tymi formami regulacji działalności gospodarczej.

d) Czy kontrahent jest wypłacalny?

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

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, przy czym co do zasady podmioty prowadzące działalność gospodarczą w branżach innych niż finansowe, nie posiadają prawnej legitymacji do żądania od dostawcy dokumentacji, która umożliwiałaby na ocenę wypłacalności dostawcy, jak również nie posiadają komórek organizacyjnych specjalizujących się w ocenie wypłacalności klientów (jak np. instytucje pożyczkowe).

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/>

Niemniej można przyjąć, że świadectwem wypłacalności może być zaświadczenie o niezaleganiu z podatkami oraz składkami na ubezpieczenie społeczne. Postulujemy jednak udostępnienie tych danych bez konieczności uzyskiwania zaświadczenia na zasadzie analogicznej jak dane o rejestracji VAT i mogło być cyklicznie weryfikowane.

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.

e) Czy osoby reprezentujące kontrahenta są wiarygodne?

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

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. Stąd też weryfikacja wiarygodności danych osób reprezentujących kontrahenta, może być w znacznym stopniu ograniczona, bowiem podatnicy nie posiadają tak szerokiego dostępu do baz danych jak administracja.

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.

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** z uwzględnieniem specyfiki działalności w danej branży. Przykładowo, KGHM Polska Miedź SA przeprowadza badania jakościowe wsadów do pieców hutniczych, co umożliwia weryfikację zgodności towaru z deklaracją na fakturze.

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

Dlatego, obok prostej weryfikacji zgodności nazwy towaru deklarowanej na fakturze z rzeczywiście dostarczonym, możliwe w sytuacji Spółki jest precyzyjne sprawdzenie rzetelności danej dostawy.

d) Czy posiadam wiedzę nt. źródła pochodzenia towarów?

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

Nabywca towaru nie ma praktycznej możliwości ustalenia wszystkich pośredników uczestniczących w obrocie towarem. Dostawcy, co do zasady nie udostępniają danych dotyczących własnych dostawców, gdyż oznaczałoby to wyeliminowanie podmiotu z rynku.

e) Czy w zawieranej transakcji istnieje realne ryzyko gospodarcze?

W naszej ocenie, **proponowane kryterium 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, rzetelności dostawcy), 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 może zostać uwzględnione w ramach testu należytej staranności** z uwzględnieniem specyfiki działalności podmiotów zrzeszonych w Związku.

W ramach np. KGHM Polska Miedź SA obowiązuje polityka płatności regulująca standardowe terminy płatności dla poszczególnych rodzajów transakcji. Na tej podstawie może nastąpić ustalenie przypadków wyjątkowych lub niedopuszczenie do ich zaistnienia.

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).

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- dostawca nie ujawni warunków nabycia dostarczanego przez siebie towaru, gdyż prowadziłoby to do jego eliminacji z łańcucha obrotu, zaś nabywca nie ma legitymacji prawnej do wyegzekwowania takich informacji od dostawcy. 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.

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 podatnik 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.

Z wyrazami szacunku,

W imieniu Związku Pracodawców Polska Miedź,

Z upoważnienia Prezes Zarządu Związku Pracodawców Polska Miedź Pani Beaty Staszków

Rafał Szkop
Główny Specjalista

Opinia autorstwa:

Michała Kilijańskiego, Dyrektora Departamentu Podatków, KGHM Polska Miedź S.A.