

Dobre praktyki VAT

LISTA

**przesłanek należytej staranności
w weryfikacji kontrahentów dla celów
odliczenia VAT**

SPIS TREŚCI

1.	WSTĘP.....	1
2.	CHARAKTER LISTY DOBRYCH PRAKTYK.....	1
3.	STANDARDOWA LISTA PRAKTYK.....	4
4.	DODATKOWA LISTA PRAKTYK.....	9
5.	PODSUMOWANIE.....	14

1. WSTĘP

W dniu 30 czerwca 2017r. Ministerstwo Finansów pismem znak: PT3.8101.9.2017 poinformowało o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT.

Celem konsultacji jest opracowanie możliwie kompletnej i precyzyjnej listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych, których spełnienie w momencie zawierania transakcji, skutkowałoby brakiem podstaw do kwestionowania u podatników prawa do odliczenia podatku VAT na skutek uznania, że podatnicy nie wiedzieli i nie mogli wiedzieć o tym, że dana transakcja stanowi element łańcucha, w którym jeden z dostawców dopuścił się oszustwa podatkowego.

W związku z zawiadomieniem Ministerstwa Finansów, Podkarpacki Klub Biznesu oraz Sądecka Izba Gospodarcza we współpracy z partnerem merytorycznym – AXELO Prawo i Podatki dla Biznesu, zorganizowali akcję „Dobre Praktyki VAT”.

W ramach akcji przedsiębiorcy zostali poproszeni o zgłaszanie propozycji dobrych praktyk w weryfikowaniu kontrahentów dla celów odliczenia podatku VAT za pośrednictwem specjalnie utworzonej strony internetowej: www.dobrepraktykivat.pl.

Zaplanowane zostały również 2 spotkania informacyjne z lokalnymi przedstawicielami Biznesu (w dniu 19 lipca 2017 roku – w Nowym Sączu oraz w dniu 25 lipca 2017 roku – w Rzeszowie), których tematem był ogłoszony przez Ministerstwo Finansów cel konsultacji i problematyka karuzel VAT.

W trakcie dyskusji z uczestnikami akcji, zebrane zostały propozycje dobrych praktyk w zakresie należytej staranności, które stanowią zawartość niniejszego raportu.

2. CHARAKTER LISTY DOBRYCH PRAKTYK

Podstawowym problemem, na który zwrócili uwagę przedsiębiorcy podczas spotkań i dyskusji, jest ostateczny **sposób redakcji listy** przesłanek dochowania należytej staranności oraz **zakres jej obowiązywania**.

Jeżeli lista będzie miała charakter taksatywny, stanowiący wyłącznie „miękkie” wytyczne dla organów podatkowych w celu oceny transakcji dokonywanych przez podatników, sytuacja tych ostatnich nie poprawi się na skutek przyjęcia listy.

Już teraz bowiem z orzecznictwa zebranego przez Ministerstwo Finansów w „*Materiale roboczym z analizy aktualnego orzecznictwa NSA*”, wynika szereg przesłanek należytej staranności, których spełnienie w momencie zawierania transakcji powinno skutkować brakiem podstaw do kwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT.

Ze względu na brak powszechnej mocy obowiązującej wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, przesłanki te są jednak w różny sposób traktowane przez organy podatkowe. Niejednokrotnie dochodzi do sytuacji, że fiskus w trakcie prowadzonych

postępowań sam tworzy nowe rodzaje przesłanek należytej staranności, które jego zdaniem powinny zostać dochowane przy zawieraniu transakcji przez podatników, co powoduje nie tylko zwiększenie niepewności prawnej wśród przedsiębiorców, ale w skrajnych przypadkach **kreuje pozaustawowe przesłanki w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT.**

Z komunikatu o ogłoszeniu konsultacji podatkowych wynika, że w założeniu lista ma mieć charakter **enumeratywny**, przy czym Ministerstwo Finansów wskazuje, że będzie ona zawierać *„możliwie kompletną i precyzyjną listę przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy”*.

Taki kompleksowy sposób redakcji listy nie powinien jednak zostać powiązany ze skutkiem w postaci gwarancji prawa do odliczenia podatku VAT dla podatnika w przypadku spełnienia wszystkich przesłanek zawartych na liście.

Wypracowane obecnie w orzecznictwie NSA przesłanki zachowania należytej staranności, stanowią obszerny katalog. Zobowiązanie przedsiębiorców do wykonywania wszystkich tych czynności prowadziłoby do zaburzenia podstawowej działalności gospodarczej oraz dodatkowe, czasochłonne obowiązki w zakresie weryfikacji kontrahentów, ich działalności, czy też źródeł pochodzenia towaru.

W związku z tym lista przesłanek, których spełnienie w momencie zawierania transakcji skutkowałoby brakiem podstaw do kwestionowania u podatników prawa do odliczenia podatku VAT, powinna być **krótka, zamknięta i możliwa do spełnienia przez wszystkich podatników (we wszystkich branżach).**

W tym zakresie należy wzorować się na już istniejących rozwiązaniach, takich jak konstrukcja prawa do opodatkowania wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (dalej jako: „WDT”) wg stawki 0%, zawarta w art. 42 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm. – dalej jako: „Ustawa o podatku VAT”).

Zgodnie z treścią art. 42 ust. 1 ustawy o podatku VAT, podatnik może opodatkować WDT pod warunkiem, że:

- 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej;
- 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;
- 3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

Ustawa o podatku VAT określa zatem **obowiązkowe przesłanki** zastosowania stawki 0% przy transakcjach stanowiących WDT.

Jednocześnie w zakresie dowodów, czy towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, ustawodawca **określa minimalny katalog**, który gwarantuje podatnikowi prawo do opodatkowania WDT stawką podatku VAT w wysokości 0%.

Dowodami tymi są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

- 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku, gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi);
- 2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Jeżeli podatnik nie posiada wszystkich dokumentów określonych w przepisie, nie przesądza to o utracie uprawnienia do zastosowanie 0% stawki VAT. Artykuł 42 ust. 11 ustawy o podatku VAT przewiduje, że: *„W przypadku, gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3-5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa.”*

Ustawa o podatku VAT w omawianym przypadku statuuje zatem **standardowy katalog dokumentów**, których posiadanie gwarantuje podatnikowi możliwość skorzystania z obniżonej stawki podatku, a jeżeli podatnik nie posiada wszystkich dokumentów ze standardowego katalogu, **umożliwia mu wykazanie realizacji WDT za pomocą innych dowodów** (co wiąże się z utratą automatycznej gwarancji skorzystania z obniżonej stawki podatku VAT, ale nie pozbawia podatnika szansy na realizację tego uprawnienia).

Dlatego też, w ocenie przygotowujących niniejsze opracowanie, lista dobrych praktyk powinna dzielić się na trzy części:

- 1) Standardowa Lista Praktyk,
- 2) Dodatkowa Lista Praktyk,
- 3) Indywidualna Lista Praktyk.

Standardowa lista praktyk – powinna stanowić zamkniętą, krótką listę tych praktyk, które dostępne są dla każdego przedsiębiorcy, nie są czasochłonne i nie pociągają za

sobą nieuzasadnionego angażowania zasobów przedsiębiorstwa w proces weryfikacji transakcji.

Dodatkowa lista praktyk – w przypadku, gdy podatnik nie będzie w stanie spełnić wszystkich punktów ze Standardowej Listy Praktyk, aby nie utracić gwarancji prawa do odliczenia podatku VAT na skutek zachowania należytej staranności, powinien wykazać spełnienie przesłanek z Dodatkowej Listy Praktyk.

Indywidualna Lista Praktyk - mogłaby przyjąć formę dokumentu – porozumienia z organem podatkowym, w kwestii uznania przez niego praktyk, wskazanych przez podatnika (zindywidualizowanych z uwagi na specyfikę działalności, branży, miejsca prowadzenia działalności, jej charakteru itp.), jako wyrażających jego staranność. Uzyskanie akceptacji dla czynności, do których dokonania zobliguje się podatnik, mogłoby mieć skutek zbliżony do wydania indywidualnej interpretacji podatkowej (pod warunkiem odpowiedniego zapisu ustawowego) lub przynajmniej wiążący organ, który był stroną porozumienia, czy też jakkolwiek wskazujący, że działania podatnika wpisują się w kanon należytej staranności wymaganej przez organ podatkowy.

3. STANDARDOWA LISTA PRAKTYK

Poniżej zaprezentowana została lista podstawowych czynności weryfikacyjnych, dostępnych dla każdego podatnika, których łączne dochowanie powinno skutkować gwarancją zachowania prawa do odliczenia podatku VAT w przypadku realizacji transakcji w łańcuchu, w którym wystąpi podatnik dokonujący oszustw podatkowych

1) Sprawdzenie danych rejestrowych (KRS, NIP, REGON, CEIDG) połączone z archiwizacją dokumentów rejestrowych dla celów dowodowych.

UZASADNIENIE:

Weryfikacja podstawowych danych kontrahenta za pomocą publicznie dostępnych rejestrów wydaje się podstawowym warunkiem zachowania należytej staranności, który jest możliwy do spełnienia w szybki sposób przez ogół podatników, bez ponoszenia z tego tytułu dodatkowych kosztów.

Do sprawdzenia danych kontrahenta wykorzystać można publiczne rejestry przedsiębiorców, dostępne bezpłatnie przez Internet, takie jak: Krajowy Rejestr Sądowy (<https://ems.ms.gov.pl/krs/wyszukiwaniepodmiotu>), Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej (<https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg/ceidg.public.ui/Search.aspx>), Baza NIP (<https://ppuslugi.mf.gov.pl/>) jak również Baza REGON (<https://wyszukiwarkaregon.stat.gov.pl/appBIR/index.aspx>).

Co istotne, powyższe bazy internetowe umożliwiają **pobranie wydruków** dotyczących danych kontrahentów, co w przypadku późniejszej kontroli pozwoli wykazać, że podatnik rzeczywiście dokonywał sprawdzenia danych kontrahenta w publicznych bazach przed zawarciem transakcji.

Podatnicy, którzy z różnych powodów nie będą mogli użyć sieci Internet do uzyskania dokumentów rejestrowych, powinni każdorazowo przed nawiązaniem współpracy uzyskać te dokumenty od kontrahenta co najmniej w formie dokumentowej i zarchiwizować je dla celów dowodowych (zgodnie z art. 77² i 77³ Kodeksu cywilnego do zachowania formy dokumentowej formy czynności prawnej wystarcza złożenie oświadczenia woli w postaci dokumentu, w sposób umożliwiający ustalenie osoby składającej oświadczenie, przy czym dokumentem jest każdy nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią – np. email, skan, itp.).

2) Sprawdzenie statusu czynnego podatnika VAT połączone z archiwizacją dla celów dowodowych.

UZASADNIENIE:

Od stycznia 2017 roku obowiązują przepisy ustawy o podatku VAT umożliwiające Naczelnikowi Urzędu Skarbowego wykreślenie z urzędu podatnika VAT z rejestru czynnych podatników VAT - nawet bez jego wiedzy. Powoduje to ogromne zagrożenie dla uczciwych podatników, którzy dokonując transakcji z podatnikiem VAT wykreślonym z rejestru czynnych podatników, narażają się na zarzut dokonania transakcji, w przypadku której nie będzie im przysługiwać prawo do odliczenia podatku VAT.

Sprawdzenia statusu czynnego podatnika VAT można dokonać za pomocą internetowej wyszukiwarki dostępnej na Portalu Podatkowym Ministerstwa Finansów (<https://ppuslugi.mf.gov.pl/>). Podobnie jak w przypadku sprawdzenia danych rejestrowych kontrahenta, zasadne byłoby dokonanie wydruku wyników wyszukiwania dla celów dowodowych, co ważne – opatrzonego **datą wyszukiwania**.

Jest to również szybki i dostępny dla ogółu podatników sposób na weryfikację kontrahenta, który nie wiąże się z dodatkowymi kosztami.

Podatnicy, którzy z różnych powodów nie będą mogli użyć sieci Internet do weryfikacji statusu czynnego podatnika VAT u kontrahenta, mogą drogą tradycyjną zwrócić się do urzędu skarbowego właściwego dla weryfikowanego podmiotu, z wnioskiem o wydanie zaświadczenia, czy jest on czynnym podatnikiem VAT. Zgodnie z treścią art. 96 ust. 13 ustawy o podatku VAT „*Na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu wniosku.*”

3) Płatność przelewem lub potwierdzenie płatności gotówką.

W związku z podejmowanymi przez ustawodawcę inicjatywami mającymi na celu zwiększenie znaczenia operacji gospodarczych wykonywanych za pomocą systemów bankowych w procesie uszczelniania systemu podatkowego,

koniecznym warunkiem dla zachowania należytej staranności wydaje się prawidłowe dokumentowanie płatności.

W przypadku transakcji przekraczających równowartość 15.000 zł, obowiązek dokonywania płatności przelewem wynika z treści art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.). Przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

W przypadku transakcji gotówkowych, poniżej progu, w którym ustawodawca obowiązkowo przewidział płatności przelewem, podatnik powinien gromadzić dokumenty potwierdzające dokonanie zapłaty gotówką w celu wykazania rzeczywistego przebiegu transakcji.

4) Sprawdzenie domeny e-mail w przypadku współpracy opartej wyłącznie na korespondencji elektronicznej/zdalnych środkach przekazu.

UZASADNIENIE:

Z racji dynamiki stosunków gospodarczych, nawiązywanie kontaktów handlowych odbywa się często przy pomocy poczty elektronicznej. Charakter protokołu komunikacji mailowej (SMTP), nie zapewnia przeciętnemu użytkownikowi możliwości weryfikacji rzeczywistego nadawcy wiadomości. Protokół SMTP pozwala na dowolną zmianę pola nagłówka wiadomości („Od”), w związku z czym w polu nadawcy może pojawić się np. adres nowak@firma.pl, gdy w rzeczywistości wiadomość wysłana została z zupełnie innego adres e-mail.

W praktyce nieuczciwi kontrahenci uwiarygadniający karuzele podatkowe VAT nie posuwają się często do ingerencji w adresy e-mail, przysyłając korespondencję handlową za pośrednictwem adresów e-mail osób trzecich lub adresów prywatnych.

W takich przypadkach, gdy nawiązanie współpracy i komunikacja między stronami odbywa się wyłącznie za pomocą poczty elektronicznej lub innych środków porozumiewania się na odległość, podstawowym obowiązkiem podatnika powinno być porównanie czy domena (**@xxxxx.pl**) adresu e-mail nadawcy pokrywa się z domeną strony internetowej kontrahenta, nazwą firmy kontrahenta lub adresami kontaktowymi e-mail, którymi kontrahent posługuje się na fakturach, zamówieniach, itp.

W przypadku rozbieżności, kontrahent powinien zostać poproszony o oświadczenie co do używanego adresu e-mail.

5) Uzyskanie upoważnienia do reprezentacji kontrahenta lub oświadczenia w jakim charakterze występuje dana osoba w kontaktach z podatnikiem, jeśli charakter umocowania nie wynika z korespondencji handlowej lub publicznie dostępnych rejestrów.

UZASADNIENIE:

Podczas zawierania transakcji handlowych bardzo często dochodzi do kontaktów pomiędzy pracownikami działów handlu/zakupów i zawarcia umowy bez jej formalnego podpisania, w trybie przyjęcia oferty wynikającym z Kodeksu cywilnego.

Osoby dokonujące transakcji często nie są osobami uprawnionymi do reprezentacji kontrahenta, których dane uwidocznione są w Krajowym Rejestrze Sądowym lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Jednak w sytuacji, gdy przedstawiają się jako osoby działające w imieniu kontrahenta, a fakt ten uwiarygadniają wiadomości e-mail lub przedstawione dokumenty (np. umowa pośrednictwa, umowa agencyjna itp.) podatnik nie powinien być każdorazowo zobowiązany do uzyskiwania pełnomocnictwa do działania w imieniu kontrahenta. Byłby to bowiem obowiązek zaburzający dynamikę procesu handlowego, sprzeczny ze zwyczajem handlowym i praktykami w tym zakresie.

Zauważyć należy, że transakcje handlowe dokonywane za pośrednictwem e-mail przeważnie przyjmują postać zamówienia typu „kup-sprzedaj”. W takich przypadkach **nie są zawierane odrębne umowy**, wymagające podpisu przez osoby upoważnione do reprezentacji stron, a transakcja dochodzi do skutku na zasadzie przyjęcia oferty zgodnie z przepisami art. 66 i nast. Kodeksu cywilnego – *„Oświadczenie drugiej stronie woli zawarcia umowy stanowi ofertę, jeżeli określa istotne postanowienia tej umowy. Jeżeli oferent nie oznaczył w ofercie terminu, w ciągu którego oczekiwać będzie odpowiedzi, oferta złożona w obecności drugiej strony albo za pomocą środka bezpośredniego porozumiewania się na odległość przestaje wiązać, gdy nie zostanie przyjęta niezwłocznie; złożona w inny sposób przestaje wiązać z upływem czasu, w którym składający ofertę mógł w zwykłym toku czynności otrzymać odpowiedź wysłaną bez nieuzasadnionego opóźnienia.”*

Zawieranie umów w trybie ofertowym **w praktyce nie jest również związane z weryfikacją pełnomocnictw**. Przyjmuje się, że pracownik firmy składającej ofertę, lub osoba występująca w takim charakterze, ma upoważnienie do działania w imieniu oferenta.

W umowach handlowych z udziałem wielu podmiotów, możemy mieć do czynienia z przeróżnymi konfiguracjami. Osoba zgłaszająca ofertę może działać zatem nie tylko jako **przedstawiciel kontrahenta, jej pełnomocnik**, ale również **jako pośrednik, agent lub osoba upoważniona na podstawie odrębnego stosunku cywilno-prawnego**.

W przypadku, gdy fakt występowania danej osoby w imieniu kontrahenta uwiarygodniony został korespondencją z adresu e-mail kontrahenta przedstawionymi dokumentami oraz faktyczną realizacją dostaw, podatnik nie powinien być zobowiązany do żądania odrębnego pełnomocnictwa do

reprezentacji kontrahenta, czy też ustalenia charakteru tej reprezentacji, szczególnie jeśli uzyskał oświadczenie co do charakteru umocowania osoby kontaktującej się w imieniu kontrahenta.

Jeżeli takie przesłanki nie zachodzą, podatnik powinien ustalić ten status.

6) Sprawdzenie siedziby kontrahenta oraz podstawowych informacji dotyczących jego działalności w sieci Internet.

UZASADNIENIE:

W przypadku karuzeli podatkowych dochodzi do dokonywaniem transakcji przez podmioty posługujące się w korespondencji handlowej fałszywymi danymi w zakresie miejsca posiadanej siedziby, magazynów, zakresu prowadzonej działalności, itp.

Najszybszym i dostępnym dla ogółu podatników sposobem weryfikacji, czy kontrahent rzeczywiście prowadzi działalność, jest sprawdzenie w popularnych wyszukiwarkach internetowych strony internetowej kontrahenta, a także porównanie danych na tej stronie z danymi, którymi kontrahenta posługuje się w korespondencji handlowej, na zamówieniach i fakturach.

Bardzo często już wstępna weryfikacja pod tym kątem pozwala wykryć, że kontrahent nie prowadzi działalności gospodarczej, o której zapewnia.

7) Sprawdzenie odpowiednich koncesji, uprawnień, zezwoleń (gdy są wymagane).

UZASADNIENIE:

Niektóre transakcje dokonywane są w obrocie regulowanym przez państwo, tj. możliwość ich dokonywania jest obwarowana dodatkowymi obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa. Przykładem może być działalność koncesjonowana, ale również dokonywana na podstawie uprawnień i zezwoleń. Przejawem staranności w przypadku transakcji z podmiotem zobligowanym do posiadania odpowiednich dokumentów, zezwalających na dokonywanie tego typu transakcji, może być uzyskanie ich kopii przed dokonaniem transakcji.

8) Sprawdzenie czy cena za jaką nabywany jest towar nie odbiega od cen rynkowych o więcej niż 20%.

UZASADNIENIE:

Standardem jest, że cena po jakiej nabywany jest towar nie jest ceną stałą, ogólnie przyjętą na rynku i stosowaną przez wszystkich dostawców. Różni dostawcy/producenci stosują różne ceny i wpływ na to ma wiele czynników.

Cena jest zmienna i jej wysokość zależy od wielu czynników jak np. zastosowany rabat wobec nowego podmiotu celem zachęcenia go do dalszej współpracy, sprzedaż towaru po niższej cenie ze względu na to, że np. zalega on w magazynie sprzedającego i traci na wartości, sezonowość.

Jeśli cena z uwzględnieniem ww. przykładowych czynników nie będzie odbiegać w granicach do około 20% od ceny rynkowej, to nabycie towarów po takiej cenie powinno być uznane za nabycie towaru po cenie rynkowej tj. z zachowaniem należytej staranności.

Właściwym sposobem na ustalanie ceny jest bowiem spojrzenie na produkt oczami klienta.

Niższa cena zapłacona za nabyty towar nie może być uznana jako nabycie towaru od podmiotu podejrzanego bez zachowania należytej staranności co do sprawdzenia kontrahenta.

W przypadkach odbiegających od przyjętego wskaźnika różnicy ceny, podatnik będzie zobowiązany do uzasadnienia dlaczego nabył / sprzedał towar po cenie odbiegającej o 20% od ceny rynkowej.

4. DODATKOWA LISTA PRAKTYK

Zgodnie z treścią zawiadomienia Ministerstwa Finansów o rozpoczęciu otwartych konsultacji podatkowych, propozycje przesłanek należytej staranności w ramach Dodatkowej Listy Praktyk zostały uporządkowane według określonych kryteriów:

Wg kryterium podmiotowego/formalnego

1) Sprawdzenie kontrahenta poprzez kontakt telefoniczny.

UZASADNIENIE:

Współpraca z kontrahentem odbywać się może poprzez wymianę mailową, np. ofertę przesłaną w drodze mailowej i jej zaakceptowanie również w formie mailowej.

W takich sytuacjach wyrywkowo dokonać można weryfikacji podmiotu, z którym prowadzona jest korespondencja, poprzez podjęcie próby kontaktu telefonicznego i porozmawiania z osobą, z którą uzgadnia się warunki transakcji.

Potwierdzeniem próby nawiązania takiego kontaktu telefonicznego może być wiadomość mailowa o treści np.: *„(...) w ślad za rozmową telefoniczną przeprowadzoną w dniu potwierdzam/wskazuje/informuję...”*

Takie wyrywkowe sprawdzenie czy kontrahent odbierze telefon, którym posługuje się w wiadomościach mailowych, czy będzie znał warunki transakcji, może być uznane za przesłankę dochowania należytej staranności.

Oczywiście niemożliwe i niecelowe jest, aby do każdego kontrahenta dzwonić i sprawdzać, czy aby na pewno nie jest fikcyjnym podmiotem. Takie działania mogą świadczyć o zachowaniu należytej staranności wyłącznie w odniesieniu do

konkretnych transakcji, zwłaszcza wobec nowych podmiotów, z którymi do tej pory nie była podejmowana współpraca, nie było styczności osobistej, a np. transakcja obejmuje dużą kwotę.

2) Uzyskanie zaświadczenia o wiarygodności kontrahenta od właściwego organu podatkowego.

UZASADNIENIE:

Niniejsza propozycja jest przede wszystkim postulatem umożliwienia przedsiębiorcom uzyskiwania informacji na temat innego podatnika z właściwego urzędu skarbowego. Informacje (np. o wydanych decyzjach, o prowadzonych egzekucjach), w których posiadaniu są te instytucje państwowe, stanowiłyby dla przedsiębiorców niezwykle wartościowe źródło wiedzy. Na ich podstawie podatnik mógłby opierać decyzje o rozsądnej współpracy z innymi podmiotami.

Z uwagi na tajemnicę skarbową, udostępnienie danych o podatniku mogłoby odbywać się za jego zgodą. Ponadto taka wymiana informacji mogłaby przyczynić się do stworzenia systemu współpracy korzystnego nie tylko dla podatników, ale również dla organów podatkowych i celno-skarbowych.

3) Posiadanie certyfikatów, atestów, świadectw jakościowych (gdy dotyczy towaru).

UZASADNIENIE:

W odniesieniu do obiegu niektórymi towarami, występują dodatkowe dotyczące ich dokumenty. Zachowujący należytą staranność podatnik powinien posiadać ich kopie. Mogą to być certyfikaty jakościowe, świadectwa dotyczące pochodzenia towaru, świadectwa dotyczące specyfikacji towaru, atesty. Taka weryfikacja towaru pozwala na wykluczenie ryzyka związanego z nabyciem towaru niewiadomego lub podejrzanego pochodzenia, o parametrach lub jakości odbiegającej od oczekiwań podatnika, a co za tym idzie może wykluczyć próbę oszustwa w zakresie obrotu tym towarem.

4) Ustalenie innych klientów kontrahenta i nawiązanie z nimi kontaktu w celu weryfikacji kontrahenta.

UZASADNIENIE:

Niezwykle cennym źródłem wiedzy na temat podmiotu, z którym podatnik chciałby nawiązać współpracę, są jego dotychczasowi kontrahenci. Jeżeli kontrahent cieszy się dobrą opinią w środowisku branżowym, uzyskane informacje nie wskazują na problemy w kontaktach z nim, a inne podmioty wystawiają dobrą opinię, podatnik ma podstawy, by sądzić, że planowana transakcja nie będzie ryzykowną. Przejawem ustaleń na temat potencjalnego kontrahenta mogłyby być w tym przypadku pisemne rekomendacje wydane przez osoby reprezentujące innych przedsiębiorców.

5) Dokonanie sprawdzenia na stronie czy kontrahent widnieje w wykazie podmiotów dokonujących dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy o podatku VAT, które złożyły kaucję gwarancyjną - dotyczy wyłącznie transakcji towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy o podatku VAT.

UZASADNIENIE:

W przypadku, gdy przedmiotem transakcji są towary wymienione w załączniku nr 13 do ustawy o podatku VAT, źródłem wiedzy na temat kontrahenta może być ewidencja prowadzona przez Ministerstwo Finansów w zakresie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną - <http://kaucjagwarancyjna.mofnet.gov.pl/>.

Instytucja ta ma dać pewność, że podatnik, który widnieje w przedmiotowej ewidencji, jest podatnikiem zaufanym, od którego można nabywać towar bez obaw wystąpienia w transakcji korzyści wynikających z niewłaściwego rozliczenia podatku od towarów i usług. Pozytywna weryfikacja podmiotu w tej bazie danych powinna zostać uznana za wyraz należytej staranności.

6) Skorzystanie z usług wywiadowni gospodarczej.

UZASADNIENIE:

Posiadanie przez podatnika raportu z czynności sprawdzających kontrahenta przez wywiadownię gospodarczą powinno być uznawanym przez organ dowodem realizacji czynności weryfikacji kontrahenta w celu zabezpieczenia się przed zarzutem niedochowania należytej staranności.

7) Posiadanie przez kontrahenta procedury anty-karuzelowej z listą alertów.

UZASADNIENIE:

Podatnik wprowadzić może w firmie wewnętrzną procedurę dotyczącą weryfikacji kontrahentów w celu uniknięcia uczestnictwa w procederze polegającym na wyłudzeniach karuzelowych w podatku VAT.

Procedura ta, to wytyczne co do jednolitych zasad zachowania należytej staranności w zakresie identyfikacji i weryfikacji kontrahentów przy nawiązywaniu i w trakcie trwania współpracy handlowej.

Procedura określać może m.in. sytuacje, kiedy należy stosować szczególne środki ostrożności oraz czynności jakie powinny być podjęte w celu: identyfikacji kontrahenta, oceny prawidłowości transakcji, monitorowania przebiegu transakcji.

Procedurę kończyć może lista kontrolna, w której odznaczane byłyby zastosowane środki ostrożności.

Posiadanie takiej procedury ocenione być powinno jako rzetelne działanie podatnika, który zdaje sobie sprawę, iż jest narażony na nieświadome uczestnictwo w karuzeli podatkowej i aby temu zapobiec określa jasne zasady

jakimi powinni się kierować: on, jego wspólnicy czy też pracownicy odpowiedzialni za firmę.

Lista przykładowych alertów zawartych w procedurze:

- a) dostawcą jest nowopowstała lub krótko działająca firma, w szczególności z niskim kapitałem zakładowym, a jej właścicielem lub reprezentantem jest osoba bez doświadczenia w branży, często obcokrajowiec (pochodzący z krajów trzecich, spoza UE),
- b) podmiot, szczególnie przy dużej skali działalności, zgłasza siedzibę firmy pod adresem, pod którym brak jest oznak prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. wirtualne biuro), lub w wynajętym lokalu mieszkalnym, albo w innym miejscu budzącym uzasadnioną wątpliwość,
- c) towary są oferowane w dużych ilościach, a partie towarów z reguły nie są dzielone,
- d) dostawca nie dąży do zawarcia kontraktu handlowego przewidującego dłuższą współpracę,
- e) towary często nie są ubezpieczane, mimo ich wysokiej wartości,
- f) transfer środków finansowych dokonywany jest na rachunki bankowe w krajach trzecich,
- g) towary oferowane są na warunkach ekonomicznie nieuzasadnionych, w szczególności w cenie znacznie odbiegającej od ich wartości rynkowej (zarówno „na plus” jak i „na minus”),
- h) ustalone miejsce odbioru/dostawy towaru budzi wątpliwości (np. powierzchnie magazynowe i place gdzie brak jakichkolwiek oznaczeń kontrahenta, posesje stanowiące prywatną własność, itp.)
- i) kontrahent akceptuje wyłącznie płatności gotówkowe.

Wg kryterium przedmiotowego/ekonomicznego

1) Ustalenie czy transakcja odpowiada profilowi działalności kontrahenta.

UZASADNIENIE:

W przypadku nawiązania współpracy z nowym podmiotem sprawdzić można czy towar, który jest objęty transakcją, odpowiada profilowi działalności podmiotu.

Impulsem do sprawdzenia może być np. nazwa podmiotu, która wskazuje na działalność w określonej branży, niekoniecznie tej, co do której jest zawierana transakcja.

W tym zakresie sprawdzić można np. w KRS czy CEiDG rodzaj PKD podmiotu.

Jeśli dany podmiot ma w PKD wpisaną np. działalność sprzedaż samochodów, a oferuje kontrahentowi sprzedaż AGD można wówczas głębiej przyjrzeć się temu podmiotowi np. dopytując od kiedy prowadzi handel AGD, jak duże ma

doświadczenie w tej branży. Może mieć miejsce taka sytuacja, że ta sprzedaż AGD jest prawdziwą działalnością z tym, że poboczną i sporadyczną.

Jeśli PKD podmiotu jest tożsame z towarem, który oferuje, to podatnik dokonawszy tego sprawdzenia powinien być uznany za podatnika, który dochował należytej staranność w zakresie weryfikacji podmiotu.

2) Wykazanie faktu rozporządzania towarem jak właściciel.

UZASADNIENIE:

W odniesieniu do podatku od towarów i usług dostawa towaru ma miejsce, jeżeli podatnik rozporządza nim jak właściciel. Rozporządzanie oznacza w tym przypadku dysponowanie. Może to mieć swój wyraz – chociaż niekoniecznie - w fizycznym posiadaniu towaru. Zależy to od specyfiki działalności i rodzaju towaru, którego dotyczy dostawa. Nie zawsze towar jest dla podatnika dostępny do oględzin, ale z pewnością w przypadku wystąpienia takiej możliwości, praktyka ta powinna być postrzegana jako należyta staranność.

W przypadku fizycznej dostępności towaru dla przedsiębiorcy, zachowaniem należytej staranności może być osobista weryfikacja faktu posiadania. Może mieć ona swój wyraz w sporządzeniu fotografii towaru lub innej formie udokumentowania magazynowanego towaru (zapis monitoringu, dodatkowe procedury obowiązujące w miejscu prowadzenia działalności dotyczące przechowywania towaru), w szczególności w przypadku przechowywania go w magazynie własnym.

Wg oceny sposobu przebiegu transakcji

1) Potwierdzenie tożsamości kierowców kontrahenta w przypadku organizacji przez niego transportu.

UZASADNIENIE:

Nabywając towar, który zostaje dostarczony przez kierowców kontrahenta (jego pracowników, zleceniobiorców) sprawdzić można ich tożsamość prosząc np. o okazanie dokumentu tożsamości.

Podczas takiej weryfikacji dodatkowo zapytać można czy dany kierowca jest pracownikiem/zleceniobiorcą kontrahenta, od jak dawna z nim współpracuje.

Jeśli podczas takiej rozmowy pojawią się wątpliwości co do tego czy kierowca faktycznie dostarcza towar od kontrahenta, zanotować można jego imię i nazwisko oraz adres zamieszkania, a później skonfrontować te dane z kontrahentem.

2) Sprawdzenie firm transportowych działających w imieniu kontrahenta.

UZASADNIENIE:

W przypadku, gdy transport towaru został zlecony firmie zewnętrznej, przejawem należytej staranności będzie uzyskanie informacji na temat tej firmy. Dotyczy to sytuacji, gdy podatnik sam jest zleceniodawcą usługi, a w szczególności, gdy transport zleca dostawca towaru. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy towar jest transportowany bezpośrednio od dostawcy podatnika do nabywającego towar od niego. W stosunku do firm transportowych weryfikacja może wyglądać tak samo, jak w przypadku innych kontrahentów.

3) Weryfikacja dokumentów przewozowych kierowców kontrahenta (listy przewozowe, itp.)

UZASADNIENIE:

Nabywając towar, który zostaje dostarczony przez kierowców kontrahenta (zewnętrzne firmy przewozowe) sprawdzić można dokumenty, którymi dysponuje kierowca, np. list przewozowy.

Na liście przewozowym zwrócić można uwagę na to, czy: dane nadawcy to dane kontrahenta, od którego nabywany jest towar, czy miejsce załadunku to siedziba kontrahenta, czy rodzaj i ilość towaru jest zgodna z zamówieniem, kto podpisał się jako nadawca towaru.

W przypadku ujawnienia niezgodności danych kontrahenta z danymi ujawnionymi na liście przewozowym lub innym dokumencie przewozowym, zwłaszcza co do nadawcy towaru i miejsca załadunku - zauważone różnice można skonfrontować z kontrahentem.

4) Uzyskanie informacji dotyczących celu i zamierzonego przez kontrahenta charakteru stosunków gospodarczych.

UZASADNIENIE:

Formą weryfikacji kontrahenta i wykluczenia jego ewentualnych zamiarów dokonania transakcji z uzyskaniem korzyści innej aniżeli gospodarcza, może być przyjęcie od kontrahenta oświadczenia o celu dokonywanej przez niego transakcji. Uzyskanie niesatysfakcjonującej podatnika informacji lub informacji o niepokojącej treści, może stanowić powód dla niedokonania transakcji.

5. PODSUMOWANIE

Propozycja konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w kontekście prawa do odliczenia podatku VAT spotkała się z dużym zainteresowaniem przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w regionie. Wzięli oni udział w spotkaniu zorganizowanym przez Podkarpacki Klub Biznesu - przy wsparciu merytorycznym AXELO Prawo i Podatki dla Biznesu. Na spotkaniu odbyła się dyskusja, co do działań jakie mogą/powinny być podjęte, aby dochować należytej staranności we współpracy z kontrahentami.

Propozycję konsultacji należy ocenić pozytywnie. Dała ona impuls do kontaktu przedsiębiorców i wspólnej dyskusji, która pokazała, że przesłanki należytej staranności są różnie widziane oczami osób działających w poszczególnych branżach.

Przedsiębiorcy wyrazili swoje opinie, ale przede wszystkim też obawy:

- jak mają działać, aby organy podatkowe nie kwestionowały im prawa do odliczenia podatku VAT?
- jak w dzisiejszych czasach prowadzić bezpiecznie biznes, tak aby kluczowym celem przedsiębiorcy nie było wyłącznie weryfikowanie kontrahentów, a skupienie się na prowadzonej działalności?
- jaki charakter będzie miała tworzona lista? – był to kluczowy punkt dyskusji.

Mamy nadzieję, że zaproponowana lista przesłanek: standardowa, dodatkowa oraz indywidualna, a także charakter przedstawionych rozwiązań (dostępność dla każdego przedsiębiorcy, zróżnicowany zakres zastosowania, możliwość indywidualizacji praktyk) odpowiada na wyżej postawione pytania i pomoże w stworzeniu wzorca uczciwego podatnika dla celów gwarancji odliczenia podatku VAT.

Opracowanie:

Radca prawny, Doradca Podatkowy – Marzena Kidacka

Adwokat – Piotr Świstak

Specjalista ds. podatkowych – Żaneta Pasięka