

transakcja weryfikacja

kontrahent **Należyta** kaucja

importer **staranność**

wniosek **w branży** dostawca

status **motoryzacyjnej** ryzyko

potwierdzenie dealer

Jaki jest zakres badania kontrahentów?
Jakie czynności są obowiązkowe, a jakie wskazane?
Jakie okoliczności mogą wskazywać na wystąpienie oszustwa?



Spis treści

3

Wstęp

4

Przesłanki należytej staranności

4

Czynności obowiązkowe dla każdej transakcji

5

Czynności wskazane przy transakcjach o wyższej wartości

6

Czynności wskazane przy nabyciu towarów „wrażliwych”

7

Dodatkowe czynności weryfikacyjne

12

Okoliczności mogące wskazywać na wystąpienie oszustwa w podatku VAT

15

Należyta staranność a orzeczenia sądów

Wstęp



Marta
Szafarowska

GEKKO TAXENS Doradztwo Podatkowe

Ministerstwo Finansów zauważa niepokojące zjawisko wykorzystywania mechanizmów konstrukcji podatku VAT do uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści, których konsekwencją jest uszczuplenie należności budżetu państwa. W związku z tym resort podejmuje szereg działań uszczelniających. Można do nich zaliczyć trwające od kilku miesięcy prace nad stworzeniem listy przesłanek należytej staranności po stronie podatnika. W sierpniu ministerstwo wskazało czynności, które może wykonać przedsiębiorca przy weryfikacji swojego kontrahenta, by nie stać się uczestnikiem procederu wykorzystania mechanizmów podatku VAT do uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści, a także by nie być narażonym na ryzyko zakwestionowania przez organy podatkowe prawa do odliczenia podatku VAT bądź prawa do zastosowania stawki 0 proc. VAT (np. dla dostaw wewnątrzspółnotowych). I choć fakt dokonania weryfikacji kontrahenta w oparciu o listę czynności proponowanych przez Ministerstwo Finansów nie zwalnia przedsiębiorcy od następstw ewentu-

alnej nieuczciwości kontrahenta, to możliwość wykazania przez przedsiębiorcę faktu podjęcia czynności weryfikacyjnych – według resortu finansów – wskazuje na chęć dochowania przez niego należytej staranności.

Wydaje się, że dealerzy samochodów są jedynie w niewielkim stopniu narażeni na nieuczciwych kontrahentów. Większość obrotu odbywa się w relacji z importerem lub podmiotami z nim powiązanymi. Mimo to zdarzają się transakcje, w których dostawcy dealerów okazują się podmiotami, które nie rozliczały podatku VAT i organy podatkowe kwestionują prawo do odliczenia podatku VAT po stronie dealera, a także możliwość zaliczenia przez niego do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w związku z taką transakcją. W oparciu o dotychczasowe wskazania przedstawicieli ministerstwa, wspólnie ze Związkiem Dealerów Samochodów, przygotowaliśmy opracowanie, w którym – przy uwzględnieniu specyfiki branży motoryzacyjnej – rekomendujemy czynności, jakie powinny towarzyszyć określonym typom transakcji.

Przesłanki należytej staranności

■ Czynności obowiązkowe dla wszystkich transakcji

Potwierdzenie statusu podmiotu na stronie internetowej udostępnionej przez Ministerstwo Finansów

Podstrona na serwisie Ministerstwa Finansów (<https://ppuslugi.mf.gov.pl/>) pozwala potwierdzić status kontrahenta jako podatnika VAT. Po wpisaniu jego numeru NIP, pojawi się komunikat: „podatnik VAT czynny” albo „Podmiot o podanym identyfikatorze podatkowym NIP nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT”. Dealerzy powinni być wyczuleni w szczególności na weryfikację nowych kontrahentów, ale co do zasady weryfikacja powinna objąć wszystkie transakcje (możliwość weryfikowania statusu kontrahenta umożliwia również część programów księgowych, bez konieczności wejścia na stronę resortu finansów). Co ważne, istnieje możliwość, że jeśli kontrahent założył działalność niedługo przed transakcją, po próbie weryfikacji na stronie ukaże się komunikat o braku rejestracji podmiotu jako podatnika VAT. W takim przypadku należy wystąpić do kontrahenta o przesłanie dokumentów potwierdzających jego status podatnika VAT (tj. kopię złożonego VAT-R, wraz z potwierdzeniem jego złożenia).

W odniesieniu do podmiotów zagranicznych, zarejestrowanych dla celów VAT na terytorium UE, konieczna będzie weryfikacja w systemie VIES (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=PL). Należy zaznaczyć, że weryfikacja ta ma kluczowe znaczenie w przypadku dokonywania dostaw wewnątrzspółnotowych na rzecz tych podmiotów, natomiast status zagranicznego kontrahenta nie wpływa na zasady opodatkowania importu usług.

■ Czynności wskazane przy transakcjach o wyższej wartości

Wniosek do Urzędu Skarbowego

Jedną z czynności wskazanych przez Ministerstwo Finansów jest złożenie wniosku do właściwego dla kontrahenta naczelnika urzędu skarbowego o potwierdzenie, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny czy zwolniony. Jednak po pozytywnej weryfikacji kontrahenta poprzez stronę internetową Ministerstwa Finansów dodatkowy wniosek nie jest niezbędny – zwłaszcza w sytuacji, gdy firma ma wielu dostawców. Dodatkowy wniosek warto złożyć przede wszystkim przy istotnych wartościowo transakcjach – w sytuacji, gdy rozpoczyna się współpracę z danym podmiotem.

Sprawdzenie podmiotu w KRS lub CEIDG

W przypadku istotnych transakcji warto rozważyć również sprawdzenie podmiotu w bazie:

KRS (<https://ems.ms.gov.pl/krs/wyszukiwaniepodmiotu?t.lb=t>) lub

CEIDG (<https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg.cms.engine/>).

Weryfikacja podmiotu w bazie REGON

To również działanie przeznaczone przede wszystkim dla transakcji o wyższej wartości.

Sprawdzenia podmiotu w bazie REGON można dokonać poprzez stronę:

<https://wyszukiwarkaregon.stat.gov.pl/appBIR/index.aspx>

■ Czynności wskazane przy nabyciu towarów wymienionych w załączniku nr 13 ustawy o VAT

Dla podmiotów dokonujących transakcji w zakresie towarów „wrażliwych” Ministerstwo Finansów proponuje weryfikację, czy w momencie dokonania dostawy dany sprzedawca figurował w wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną. Listę towarów „wrażliwych” określa załącznik numer 13 ustawy o VAT. W przypadku dealerów towarami wrażliwymi mogą być między innymi paliwa oraz oleje smarowe. Wyszukiwarka podmiotów znajduje się na stronie <http://kaucja-gwarancyjna.mofnet.gov.pl/>. Co istotne, narzędzie to oferuje możliwość sprawdzenia, czy dany podmiot złożył kaucję gwarancyjną w przeszłości (jednak nie wcześniej niż 1 października 2013 r.). Zakup od podmiotu, który złożył kaucję zabezpieczającą uwalnia dealera od odpowiedzialności solidarnej za potencjalne zaległości podatkowe dostawcy związane z dokonaną dostawą.

Warto jednak mieć świadomość, że nie wszyscy dostawcy towarów „wrażliwych” składali kaucję gwarancyjną. Jeśli dany kontrahent nie składał kaucji gwarancyjnej, warto rozważyć wobec niego zastosowanie innych czynności weryfikacyjnych – sprawdzenie podmiotu w bazie KRS, CEIDG lub REGON.

■ Dodatkowe czynności weryfikacyjne

Sprawdzenie, czy kontrahent ma swoją stronę internetową albo czy jego adres pocztowy nie jest fikcyjny

Sprawdzenie strony internetowej kontrahenta oraz prawidłowości jego adresu pocztowego to jedna z propozycji Ministerstwa Finansów, ale należy raczej opierać się na weryfikacji na stronie Ministerstwa Finansów, ewentualnie – przy bardziej istotnych wartościowo transakcjach – weryfikacji w bazie KRS, CEIDG lub REGON. Należy pamiętać, że część firm z branży motoryzacyjnej, np. komisji, rejestruje działalność w mieszkaniu właściciela, gdzie nie ma zaplecza technicznego wymaganego do prowadzenia działalności związanej z obrotem samochodami. Jednocześnie firma może wynajmować ogromny plac w zupełnie innym miejscu i tam oferować samochody. Analiza adresu pocztowego firmy nie będzie w takich przypadkach skuteczna. Podobnie będzie w przypadku firm, które mają „wirtualne” place z samochodami i działalność związaną z obrotem samochodami prowadzą przede wszystkim w internecie.

Zachowanie ostrożności, gdy pojawi się oferta na intratną współpracę z kontrahentami z Unii Europejskiej, w szczególności w zakresie WDT (wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów)

Oczywiście Ministerstwo Finansów nie namawia przedsiębiorców do zaniechania współpracy z podmiotami z zagranicy. Doradza jednak ostrożność w przypadkach, gdy propozycja współpracy miałaby dotyczyć zakupu towarów spoza zakresu działalności danego przedsiębiorcy i gwarantować określony, stały zysk. Szczególna wstrzeźliwość powinna dotyczyć ofert handlu towarami objętymi podwyższonym ryzykiem: złodem, elektroniką, telefonami, kartami telefonicznymi, kawą, herbatą i złotem.

Sformalizowanie relacji z kontrahentami

Zalecenie to powinno stosować się zwłaszcza w przypadku regularnych dostaw towarów. Ministerstwo Finansów zauważa, że sformalizowanie relacji z danym kontrahentem – polegające między innymi na zawarciu pisemnej umowy – ogranicza potencjalne ryzyko zarzutów ze strony organów podatkowych co do braku zachowania należytej staranności.

Zwrócenie się do kontrahentów o przedłożenie kopii zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach

Warto zdawać sobie sprawę, że zaświadczenie o niezaleganiu potwierdza, że kontrahent, który złożył deklarację, uiścił podatek w wysokości wykazanej w tej deklaracji. Brakuje tam jednak informacji o tym, co kontrahent mógł pominąć lub ukryć. Takie zaświadczenie może zatem być stosunkowo mało wartościowym dokumentem, jeśli mowa o transakcjach z podmiotami, których celem jest oszustwo podatkowe.

Żądanie pisemnego zobowiązania się kontrahenta, że towar, który będzie sprzedawany, nie pochodzi z przestępstwa i że nie był przedmiotem obrotu w ramach karuzeli podatkowej oraz że kontrahent nie uczestniczy i nie bierze udziału w oszustwie podatkowym

Należy jednak mieć świadomość, że nawet otrzymanie takiego oświadczenia nie dowodzi należytej staranności. Łatwo sobie wyobrazić, że podmioty, które sprzedają towary pochodzące z przestępstwa, nie będą miały problemu z przedstawieniem pisemnego zaświadczenia o legalności ich pochodzenia. W niektórych branżach, np. elektronicznej, umowy między kontrahentami faktycznie były modyfikowane w ten sposób, że dostawca zapewniał o legalności pochodzenia swoich produktów i oświadczał, że w przypadku zakwestionowania prawa do odliczeń po stronie

nabywcy, przysługują mu roszczenia regresowe w stosunku do sprzedawcy. Wydaje się jednak, że dealer powinien podjąć inne czynności weryfikacyjne.

Żądanie dołączenia do faktury specyfikacji dostarczanych towarów, ze wskazaniem w niej indywidualnego numeru fabrycznego (seryjnego) każdego dostarczanego urządzenia oraz sprawdzenie, czy produkt jest zgodny ze specyfikacją

Warto pamiętać, że w przypadku bazowej działalności dealera – związanej z zakupem samochodów lub części – dealer zawsze posiada taki dokument. Faktura zakupu zawiera dane na temat specyfikacji samochodu, które pozwalają na jego identyfikację.

Dokładne przyjrzenie się okolicznościom towarzyszącym nawiązaniu współpracy i prowadzeniu interesów z kontrahentami

Jak wskazuje Ministerstwo Finansów, wątpliwości podatnika powinny wzbudzić te okoliczności, które są nietypowe i odbiegają od normalnych transakcji związanych z danym towarem. W przypadku działalności dealerskiej wątpliwości działu księgowości powinien wzbudzić obrót towarami niestandardowymi i niezwiązanymi z działalnością motoryzacyjną, nawet jeśli transakcje dokonywane są na wyraźne polecenie pracowników firmy, członków zarządu lub właścicieli. W takich sytuacjach zakres badania dostawcy powinien zostać poszerzony.

Dodatkowe możliwości weryfikacji istniejących już kontrahentów

Niezależnie od czynności wskazanych przez Ministra Finansów i opisanych powyżej, należy również wskazać, że 25 grudnia 2017 r. wchodzi w życie zmiany do ustawy Ordynacja podatkowa,

które umożliwią podatnikom szersze możliwości weryfikacji kontrahentów już istniejących. W oparciu o zapisy ustawy z 27 października 2017 r. zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa, kontrahent podatnika będzie uprawniony wystąpić do organu podatkowego właściwego dla tego podatnika o zaświadczenie zawierające informacje o:

- a) niezłożeniu lub złożeniu przez tego podatnika deklaracji lub innego dokumentu (np. rejestrów VAT w formule JPK), do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;
- b) nieujęciu lub ujęciu przez tego podatnika w złożonej deklaracji lub złożonym innym dokumencie zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych (np. sprzedaży dokonanej na rzecz danego kontrahenta);
- c) zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie przepisów ustaw podatkowych.

Powyższe możliwości dotyczą weryfikacji już istniejących kontrahentów, przy czym wprowadzenie możliwości weryfikacji czy kontrahent, który dokonał na rzecz podatnika dostawy towarów bądź usług, wykazał tę transakcję w deklaracji VAT oraz uiszczył z tego tytułu należny podatek, powinna – co do zasady – leżeć w gestii organów podatkowych, które mają dostęp do rejestrów VAT składanych w formule JPK. Wprowadzenie tej możliwości, zgodnie z uzasadnieniem zmian do ustawy, miało na celu ochronę podatników przed poniesieniem konsekwencji nieuczciwości kontrahentów, wprowadzenie procedury rzetelnej oceny kontrahentów oraz umożliwienie uzyskania przez podatnika informacji o sytuacji podatkowej kontrahenta. Oczekuje się również, że zmiana przepisów może przyczynić się do budowania pewności obrotu gospodarczego i będzie eliminowała nieuczciwych przedsiębiorców.

Takie oczekiwania wobec wprowadzenia powyższych przepisów sugerują, że ciężar weryfikacji czy kontrahent podatnika jest rzetelnym podatnikiem, tj. czy wykazał w deklaracji dokonaną na rzecz podatnika sprzedaż i uiszczył wynikający z tej sprzedaży podatek, spoczywać będzie na samych podatnikach. Istnieją obawy, że – pomimo iż organy mają dostęp i możliwość analiz rejestrów VAT podatników w formule JPK – będą oczekiwać podejmowania kroków weryfikacyjnych na podstawie powyższych przepisów od samych podatników.

Należyta staranność a orzeczenia sądów

Ministerstwo Finansów wymienia przesłanki, które świadczą o zachowaniu należytej staranności. Nie określa jednak, czy polityka przedsiębiorców powinna uwzględniać wszystkie proponowane czynności, czy jedynie część z nich. Wydaje się jednak, że należy w tym zakresie stosować podejście racjonalne, w którym zakres czynności weryfikacyjnych zależy od wartości danej transakcji, rodzaju nabywanych towarów oraz historii współpracy z danym podmiotem.

Takie podejście jest zgodne z podejściem sądów, które znacznie ograniczają – w stosunku do opinii Ministerstwa Finansów – zakres czynności sprawdzających, które są niezbędne do tego, by uznać, że podatnik dochował należytej staranności. Zdaniem sądów nie można wymagać od podatnika czynności, które wykraczałyby poza działania, powszechnie dostępne podatnikom. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 22 lutego 2017 r. (sygn. akt I SA/Ol 799/16) możemy przeczytać: „Organom prowadzącym postępowanie stawia się pewien wymóg, wykazania w okoliczności konkretnej sprawy, że podatnik nie dochował należytej staranności i co najmniej powinien wiedzieć, że transakcja wiązała się z oszustwem, bądź też nie miał przesłanek, że uczestniczy w przestępstwie podatkowym”. To organ podatkowy ma obowiązek wykazania przedsiębiorcy, że w okolicznościach danej sprawy nie dochował należytej staranności. Konsekwentnie to na organie podatkowym ciąży obowiązek przeprowadzenia dowodów na okoliczność świadomości podatnika, co do tego, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że jego uczestnictwo w danej transakcji wiąże się z przestępstwem w dziedzinie VAT.

Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 22 grudnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Bk 600/16) brak wiedzy o źródle pochodzenia towarów nie świadczy o braku

zachowania należytej staranności. Nie można wymagać od podatnika, że będzie każdego kontrahenta weryfikował z taką samą dokładnością w sytuacji, kiedy współpracuje on z bardzo dużą liczbą kontrahentów. Nie można również wymagać, by nabywca weryfikował drogę towaru. Sąd zauważył, że rozmowy i negocjacje towarzyszące transakcji bardzo często prowadzone są telefonicznie lub za pomocą poczty elektronicznej. W związku z tym nie może być podatnikowi zarzucany brak fizycznej obecności przedstawicieli podatnika w siedzibach wszystkich kontrahentów. Zdaniem Sądu nawet ściślejsze nadzorowanie i wizyty w magazynach mogłyby nie doprowadzić do wykrycia nielegalności działalności kontrahenta, ponieważ niektórzy kontrahenci wynajmują powierzchownie magazynowe tylko po to, żeby zamarkować prowadzenie działalności gospodarczej. W wyroku tym WSA w Białymstoku zaznaczał, że o spełnieniu przesłanek należytej staranności możemy mówić w sytuacji gdy:

- podatnik potwierdzi identyfikację podmiotu z państw członkowskich Unii Europejskiej innych niż terytorium Polski na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych,
- potwierdzi numery VAT z adnotacją, że numery te są aktywne w momencie przeprowadzania transakcji,
- skompletuje dokumenty WZ i PZ, międzynarodowe listy przewozowe oraz potwierdzenia dokonanych przelewów.

Co ciekawie sądy – w tym Naczelny Sąd Administracyjny – pozytywnie podchodzą do możliwości zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodu, nawet jeśli wydatek ten dokumentują nierzetelne faktury. Kosztem uzyskania przychodów, bazując na art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – jest sam wydatek, a faktura nie jest elementem niezbędnym. „Jeśli w wyniku postępowania organy podatkowe stwierdzą, że przedstawione przez podatnika faktury

VAT są nierzetelne, to nie oznacza to automatycznie, że podatnik definitywnie zostaje pozbawiony możliwości zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów” – dowiadujemy się z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lutego 2014 r. (sygn. akt II FSK 809/12).

Kiedy wydatek udokumentowany nierzetelnym dowodem w postaci faktury może stanowić koszt uzyskania przychodu? „W przypadku, gdy poniesienie wydatku zostałoby potwierdzone innymi, nie budzącymi wątpliwości dowodami, a wszelkie inne dane dotyczące transakcji odpowiadałyby rzeczywistości” – czytamy w wyroku NSA z 21 lipca 2011 r. (sygn. akt II FSK 1682/10). Z drugiej strony, jeżeli transakcji w ogóle nie było, to Naczelny Sąd Administracyjny jest konsekwentny i stwierdza, że przedsiębiorca nie może zaliczyć do kosztów podatkowych kwot z faktur dokumentujących usługi, które nie zostały faktycznie wykonane. Zaś brak jakiegokolwiek dokumentacji świadczącej o współpracy oznacza, że w rzeczywistości transakcji nie było.

Okoliczności mogące wskazywać na wystąpienie oszustwa w podatku VAT

- Pojawienie się nowych kontrahentów, którzy są reprezentowani przez członków zarządu lub właścicieli przez wiele lat związanych z innymi podmiotami, a teraz pojawiają się w nowej konfiguracji.
- Dostawcy i odbiorcy w łańcuchu dostaw często zmieniają się bez żadnego ekonomicznego uzasadnienia.
- Dostawca – w szczególności niewielkie podmioty – nie dąży do zawarcia pisemnego kontraktu handlowego, który przewiduje dłuższą współpracę.
- Organizatorzy łańcucha transakcji bez wyraźnego powodu wskazują od kogo można lub trzeba kupić towar albo do kogo można lub należy go potem sprzedać, przy czym zalecenia te nie idą w parze z sensem ekonomicznym transakcji.
- Kontrahent, z którym firma współpracuje od dłuższego czasu, w pewnym momencie sygnalizuje, że dostawcą kolejnej partii towaru będzie spółka siostra lub córka, a późniejsza odprzedaż powinna się odbyć na rzecz wskazanego odbiorcy.
- Zachodzi szybka wymiana handlowa, w której towary są odsprzedawane natychmiastowo kolejnym podmiotom bez magazynowania.



Związek Dealerów Samochodów

ul. 11 Listopada 28a

05-816 Michałowice k/Warszawy

tel. +48 22 233 00 06

biuro@zds.org.pl



GEKKO Taxens Doradztwo Podatkowe

Spektrum Tower, ul. Twarda 18,

00-105 Warszawa

+ 48 22 295 69 60

biuro@taxens.pl