



Warszawa, dnia 13 maja 2016 r.

**Związek Importerów i Producentów  
Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT  
- ZIPSEE "Cyfrowa Polska"**

ul. Ogrodowa 58  
00-876 Warszawa

tel.: +48 (22) 666 22 46  
fax: +48 (22) 666 22 47

**Sz.P. Paweł Szałamacha  
Minister Finansów**

**Ministerstwo Finansów**  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

*Szanowny Panie Ministrze*

*Dot. Propozycja stworzenia listy działań, które powinien podjąć podatnik VAT przy weryfikacji swoich dostawców, potwierdzających istnienie „dobrej wiary” u takiego podatnika i dołożenia przez niego należytej staranności w związku z dokonywaniem transakcji*

Szanowny Panie Ministrze,

Jako Prezes Zarządu ZIPSEE „Cyfrowa Polska” (dalej: „ZIPSEE”), związku pracodawców zrzeszającego czternaście największych firm z branży RTV i IT działających w Polsce, obejmujących zarówno producentów, importerów jak i dystrybutorów sprzętu elektrycznego i elektronicznego, pozwalam sobie przedstawić propozycję stworzenia listy działań, które powinien podjąć podatnik VAT przy weryfikacji swoich dostawców, potwierdzających istnienie „dobrej wiary” u takiego podatnika i dołożenia przez niego należytej staranności w związku z dokonywaniem transakcji<sup>1</sup>. Niestety do chwili obecnej nie uzyskaliśmy wsparcia ze strony administracji podatkowej przy tworzeniu procedur mających na celu weryfikację dostawców, jak i nie udostępniono nam żadnych skutecznych narzędzi, które moglibyśmy wykorzystać przy weryfikacji dostawców (poza bazą czynnych

---

<sup>1</sup> W dalszej części dokumentu lista będzie też określana mianem *check listy*.

podatników VAT stworzoną na potrzeby stosowania przepisów o odwrotnym obciążeniu w VAT).

## 1 Obecna sytuacja w zakresie zwalczania oszustw w podatku VAT

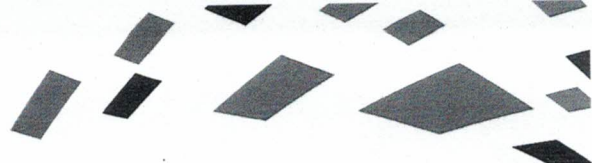
Oszustwa w podatku VAT stanowią jeden z najważniejszych problemów, przed którym stoją zarówno organy podatkowe, jak i uczciwi przedsiębiorcy. Zgodnie ze *Sprawozdaniem rocznym z kontroli skarbowej w 2014 r.* oraz *Sprawozdaniem rocznym z kontroli skarbowej w 2015 r.*, w wyniku postępowań kontrolnych przeprowadzonych w 2015 r. wykryto nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na łączną kwotę 18.545,6 mln zł (w 2014 r. było to 10.602,3 mln zł). W 2014 r. podatek VAT stanowił 85,93% łącznych ustaleń (9.100,8 mln zł), natomiast w 2015 r. podatek VAT stanowił już 90,44% łącznych ustaleń (16.773,2 mln zł).

Branża elektroniki użytkowej, którą reprezentuje ZIPSEE, z uwagi na właściwości elektroniki użytkowej takie jak duża wartość jednostkowa i niewielki rozmiar towarów jest szczególnie narażona na występowanie w niej oszustw w podatku VAT. Z dniem 1 lipca 2015 r. towary z kategorii elektroniki użytkowej: laptopy, notebooki, tablety, telefony komórkowe i smartfony oraz konsole do gier wideo zostały objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia. ZIPSEE aktywnie uczestniczyło w pracach legislacyjnych nad przepisami wprowadzającymi mechanizm odwrotnego obciążenia na te towary oraz zawsze chętnie uczestniczy we wszelkiego rodzaju inicjatywach, które wspierają uczciwych przedsiębiorców i przeciwdziałają nieuczciwym praktykom rynkowym, takim jak oszustwa podatkowe.

Ponadto, od 2014 r. działalność podmiotów handlujących towarami zaliczanymi do elektroniki użytkowej jest przedmiotem licznych kontroli podatkowych i postępowań kontrolnych. ZIPSEE chciałoby wyraźnie pokreślić, że uważa, iż kontrole podatkowe są potrzebne, aby zwalczać oszustwa w podatku VAT.

Według informacji zamieszczonych w *Sprawozdaniu rocznym z kontroli skarbowej w 2015 r.*, branża elektroniczna obok branży paliwowej, była branżą, w której w wyniku prowadzonych postępowań kontrolnych wydano najwięcej decyzji wymiarowych.

Jednocześnie, jak wynika z najnowszego raportu Najwyższej Izby Kontroli (dalej: „NIK”) *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* (dalej: „Raport”), administracja podatkowa ma problem z egzekwowaniem zobowiązań podatkowych wynikających z wydawanych decyzji wymiarowych. W szczególności, w Raporcie czytamy, że „Wpłaty do budżetu w latach 2013–2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 162,3 mln zł, tj. 1,3% kwot wynikających z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej. Niska skuteczność w odzyskiwaniu należnego podatku spowodowała gwałtowny wzrost zaległości w VAT z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. z 5,1 mld zł na



*koniec 2013 r. do 14,1 mld zł na koniec czerwca 2015 r. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli możliwości odzyskania tych kwot są niewielkie". Ponadto, jak wskazuje NIK, „Podatek do zapłaty był wymierzany na każde zidentyfikowane ogniwo karuzeli podatkowej. Kwoty podatku do zapłaty wymierzone były tyle razy, ile było ogniw obracających tym samym towarem w jednym łańcuchu transakcji”.*

Ponadto, chcielibyśmy zwrócić uwagę, że głównym miernikiem skuteczności przeprowadzonych kontroli w Polsce jest relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby prowadzonych kontroli. W Raporcie wskazano, że „Skuteczność kontroli podatków, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli utrzymywała się na wysokim poziomie. W 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r. wyniosła 90,9%, podczas gdy w 2013 r. 90,1%.”. Jednocześnie w Raporcie czytamy, że „Kontrolowane urzędy skarbowe prowadziły postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne rzetelnie, zgodnie z obowiązującą procedurą. Jednak działania te były przeważnie nieskuteczne. Od podmiotów uczestniczących w oszukańczym procederze, głównie firm „słupów”, nie wyegzekwowano wymierzonych w wyniku działań kontrolnych podatków. W większości badanych przypadków organy kontroli skarbowej nie ustaliły także faktycznych organizatorów oszustw podatkowych”.

W takiej sytuacji, z punktu widzenia administracji skarbowej, najbardziej skutecznym sposobem „odzyskania” nieuiszczonych należności podatkowych staje się pozbawienie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT przysługującego uczciwym podmiotom, które nabyły towar, który na innych etapach obrotu był wykorzystywany do dokonania oszustwa podatkowego, poprzez kwestionowanie istnienia u uczciwych podmiotów tzw. dobrej wiary i dołożenia przez nich należytej staranności w związku z dokonywaniem transakcji.

Ponadto, za pomocą koncepcji dobrej wiary na podatników przerzuca się obowiązki prowadzenia działań operacyjno-śledczych wobec swoich dostawców, mimo iż ten obowiązek należy do odpowiednich służb państwowych, które są powołane do zwalczania zorganizowanej przestępczości gospodarczej oraz oszustw podatkowych. Chcemy wyraźnie podkreślić, że przedsiębiorca nie dysponuje zarówno prawnymi, jak i też faktycznymi narzędziami pozwalającymi na przeprowadzanie wobec swoich dostawców czynności o charakterze dochodzeniowo-śledczym, które należą do uprawnień zarezerwowanych dla policji. Ponadto, uczciwe podmioty nie mają dostępu do baz danych, którymi dysponuje aparat skarbowy oraz służby odpowiedzialne za zwalczanie oszustw podatkowych, a tym samym nie są w stanie ocenić, czy mają do czynienia z przedsiębiorcą czy oszustem.



## Koncepcja dobrej wiary i dochowania należytej staranności w podatku VAT

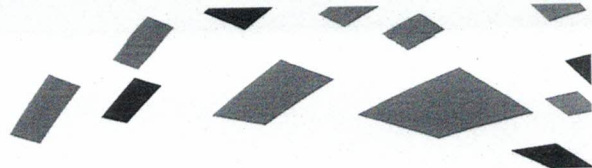
Z brzmienia przepisów dyrektywy VAT<sup>2</sup> oraz ustawy o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> wynika, że prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT przysługuje, jeżeli podatnik posiada fakturę dokumentującą dostawę i jeżeli ta dostawa rzeczywiście miała miejsce.

W związku z oszustwami w podatku VAT, które opierają się na wykorzystaniu podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku VAT, takich jak prawo do odliczenia podatku VAT i zwolnienie z prawem do odliczenia podatku VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) została wypracowana koncepcja tzw. dobrej wiary i dochowania należytej staranności w podatku VAT, jako dodatkowego warunku, który jest niezbędny do skorzystania z prawa do odliczenia VAT (dalej: „**koncepcja dobrej wiary**”). Zgodnie z koncepcją dobrej wiary, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego nie przysługuje podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w oszustwie. Czym jednak jest dobra wiara podatnika? Jakich czynności powinien dopełnić podatnik, aby organy uznały, że rzeczywiście wykazał się on należyłą starannością przy weryfikacji swojego dostawcy? Niestety brak jest jednoznacznej odpowiedzi na powyższe pytania.

Należy podkreślić, że koncepcja dobrej wiary nie wynika z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a jedynie z orzecznictwa TSUE, do którego respektowania zobowiązane są polskie sądy i organy podatkowe. TSUE został powołany do tego, aby zapewnić jednolitą wykładnię prawa UE we wszystkich krajach UE oraz jego przestrzeganie przez kraje i instytucje UE. Stąd, uzasadnienia wyroków TSUE z uwagi na funkcję jaką te wyroki pełnią, są sformułowane w sposób generalny i abstrakcyjny. Konsekwencją braku odpowiednich przepisów w ustawie o podatku od towarów i usług o dobrej wierze, jest zatem to, że organy podatkowe stosując koncepcję dobrej wiary opierają się jedynie na generalnych przesłankach sformułowanych w orzecznictwie TSUE, nie odnosząc się do specyfiki prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. W takiej sytuacji, polskim uczciwym przedsiębiorcom jest bardzo trudno bronić się przed zarzutem, że nie działali dobrej wierze, gdyż w praktyce nie wiadomo, co ta dobra wiara po stronie podatnika w warunkach polskich oznacza. Bardzo często działanie przedsiębiorcy w dobrej wierze jest kwestionowane przez administrację skarbową i podatkową po przeprowadzeniu wielomiesięcznych kontroli skarbowych we współpracy z organami ścigania, po zgromadzeniu wiedzy o ludziach, ich przeszłości kryminalnej i gospodarczej, o przeprowadzonych transakcjach na wszystkich etapach łańcucha obrotu gospodarczego, przepływach finansowych itd. Przedsiębiorca podejmujący

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: **Dyrektywa VAT**”).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: „**ustaw o podatku od towarów i usług**”).



decyzje gospodarcze w danej chwili opiera się wyłącznie na danych ogólnie dostępnych, w tym zaświadczeniach wydanych przez administrację skarbową, znajomości rynku oraz najlepszych praktykach w danej branży i nie posiada informacji, które posiadają organy administracji skarbowej i organy administracji podatkowej po przeprowadzaniu wielu postępowań kontrolnych.

Orzecznictwo TSUE w zakresie dobrej wiary jest bardzo bogate i obejmuje również polskie sprawy<sup>4</sup>. TSUE konsekwentnie podkreśla, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem wspieranym przez dyrektywę VAT. Podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej, a krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikom prawa do korzystania z odliczenia podatku, jeżeli w oparciu o obiektywne dowody ustalone zostanie, że prawo to jest powoływane w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie, a więc gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika. Jeśli jednak chodzi o podatnika, który sam nie popełnia oszustwa, ale w nim uczestniczy, to zgodnie z orzecznictwem TSUE, jeśli taki podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru lub usługi uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku VAT, to podatnik ten powinien zostać uznany za podmiot uczestniczący w oszustwie i powinien zostać pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT (np. postanowienie TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13 M. Jagiełło).

Równocześnie, TSUE wielokrotnie podkreślał, że **organy podatkowe nie powinny wymagać od podatnika (odbiorcy faktur), podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem** (por. postanowienie TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13 M. Jagiełło). Co więcej, **organy podatkowe nie są uprawnione domagania w sposób generalny od podatnika, który chce skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, aby ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji, czy 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** (por. orzeczenie TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft oraz Péter Dávid).

W praktyce zazwyczaj trudno jest wykazać podatnikowi świadome uczestniczenie w karuzeli podatkowej. Stąd, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej opierają się na okolicznościach towarzyszących przebiegowi konkretnej transakcji, aby wykazać, że podatnik świadomie brał udział w karuzeli podatkowej. Jednocześnie, w ocenie ZIPSEE, **w Polsce daje się**

<sup>4</sup> Por. w szczególności wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., pkt 52, 55, a także wyrok w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60; wyrok w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 47 oraz wyrok w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 41.

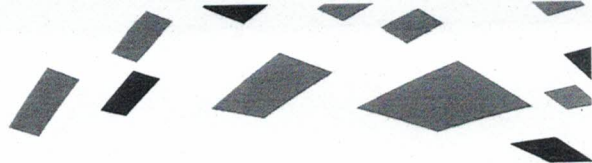
zauważyć tendencję do rozszerzania zakresu okoliczności, które świadczą o tym, że podatnik miał wiedzę o fakcie, że uczestniczył w karuzeli podatkowej lub co najmniej powinien był się domyślić, że brał udział w karuzeli podatkowej. Co więcej, zdarza się, że organy podatkowe kwestionują prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego nawet w sytuacji, gdy transakcje miały charakter rzeczywisty, a podatnik dokonał weryfikacji dostawcy używając dostępnych mu narzędzi. Organ podatkowe wymagają, aby w momencie zakupu towarów podatnik posiadał wiedzę o pochodzeniu towaru oraz o przebiegu transakcji odbywających na wcześniejszych etapach obrotu tym towarem.

ZIPSEE obecnie obserwuje, że zdarza się, iż organy kontroli skarbowej przypisują uczciwym podatnikom, którzy nabyli towar od znanego, renomowanego dostawcy i zgromadzili dowody potwierdzające przeprowadzenie weryfikacji tego dostawcy, świadomy udział w karuzeli podatkowej, tylko dlatego, że na poprzednich etapach obrotu doszło do nieprawidłowości (taką praktykę potwierdza również NIK w swoim Raporcie). Ponadto, niekiedy organy kontroli skarbowej w wydawanych decyzjach wskazują, że okoliczność zbierania danych o dostawcy oraz okoliczność skrupulatnego dokumentowania transakcji, świadczą o tym, że podatnik chciał „ukryć” swój udział w karuzeli podatkowej. W ocenie ZIPSEE, taka praktyka organów kontroli skarbowej może sugerować, że postępowanie kontrolne jest niekiedy podporządkowane z góry założonemu celowi, jakim jest pozbawienie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT przysługującego uczciwym podmiotom, od których łatwo wyegzekwować należność podatkową.

Mając na uwadze, że jak wynika z Raportu NIK, państwo odzyskuje tylko niewielkie kwoty z wydanych decyzji wymiarowych w podatku VAT, istnieje ryzyko, a nawet jak wynika z obserwacji ZIPSEE, powoli staje się to praktyką, że kontrolujący mają „interes” w tym, aby wykazać brak dobrej wiary u uczciwych przedsiębiorców. Trudno w takiej sytuacji spodziewać się, że organy kontroli skarbowej będą rzetelnie i bezstronnie oceniać kwestię, czy podatnik świadomie lub nieświadomie uczestniczył w karuzeli podatkowej. Taki sposób prowadzenia postępowań kontrolnych oraz kontroli podatkowych jest niezgodny z obowiązującym prawem oraz powoduje, że uczciwi przedsiębiorcy tracą zaufanie do administracji podatkowej oraz do instytucji państwa.

### **3 Koncepcja dobrej wiary w podatku VAT – polskie realia**

Należy zauważyć, że aktualnie przepisy podatkowe, w tym przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, nie nakładają na podatników obowiązków weryfikacyjnych lub dokumentacyjnych przy zawieraniu transakcji krajowych dla celów podatku VAT (poza obowiązkiem wystawienia faktury, czy obowiązkiem posiadania numeru rejestracyjnego VAT dostawcy). Przedsiębiorcy nie wiedzą jakie dokumenty powinni gromadzić, z jaką częstotliwością powinni je aktualizować oraz w jaki sposób powinni weryfikować swoich dostawców, aby



dowieść swojej „dobrej wiary”. Stąd, koncepcja dobrej wiary, która jak wskazano wyżej, wynika jedynie z orzecznictwa TSUE, stosowana przez organy skarbowe w sposób arbitralny i bez żadnych usystematyzowanych zasad, stwarza duże zagrożenie dla pewności obrotu gospodarczego oraz rodzi ogromne ryzyko dla uczciwych przedsiębiorców, w szczególności dlatego że odwołuje się do nieostrych i subiektywnych kryteriów, takich jak np. *działania, które powinien podjąć racjonalnie działający podmiot w celu sprawdzenia, czy dostawca działa uczciwie*. Ponadto, w praktyce obrotu gospodarczego, obowiązywanie koncepcji dobrej wiary sprowadza się do tego, że bez żadnej wyraźniej podstawy prawnej na przedsiębiorcę przerzucone zostają obowiązki wywiadu skarbowego i policji w zakresie sprawdzenia legalności działania jego dostawców.

Powoduje to, że podatnik który uczciwie wykonywał obowiązki nałożone na niego przez prawo, zostaje często postawiony **przed zadaniem w praktyce niemożliwym do wykonania**, tj. skrupulatnym zweryfikowaniem swojego dostawcy, a nawet dostawców tego dostawcy w celu sprawdzenia, czy działają oni uczciwie. Dlaczego „przed zadaniem niemożliwym do wykonania”? Bo **polscy przedsiębiorcy nie posiadają kompetencji oraz prawnie dopuszczalnych i skutecznych narzędzi, które pozwalałyby na dokonanie takiej weryfikacji, a przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie określają, jakie dokumenty lub jakie informacje o dostawcy powinien posiadać podatnik. W tym miejscu należy również postawić pytanie, czy przedsiębiorca ma prawo pozyskiwać, gromadzić i przetwarzać informacje o osobach, przedmiotach i zdarzeniach? A ponadto, w jakich formach i w jakich zakresach możliwe jest pozyskiwanie informacji przez przedsiębiorcę, a które nie są zastrzeżone dla organów i instytucji państwowych na mocy odrębnych przepisów?**

Istotne jest także to, że kontrole podatkowe odbywają się po kilku latach od momentu, w którym transakcja miała miejsce. Ocena zachowań podatnika, w tym ocena czy podatnik działał w dobrej wierze, odbywa się zatem z wykorzystaniem wiedzy, którą mają organy po wielu latach od dnia zdarzenia, w tym po przeprowadzeniu wielu kontroli i postępowań kontrolnych w danej branży. Na moment przeprowadzenia kontroli, organy podatkowe zazwyczaj wiedzą już, że dostawcy kontrolowanego lub podmioty, od których dostawca nabył towar świadomie brali udział w oszustwie karuzelowym. Organy kontroli skarbowej ustaleń takich dokonują w wyniku prowadzenia bardzo szczegółowego postępowania dowodowego. Organ wymagają zatem od podatników posiadania wiedzy, którą same gromadzą dopiero w wyniku podjęcia licznych czynności w ramach wielu postępowań. Jak wynika z zasad doświadczenia życiowego, inaczej ocenia się dobrą wiarę danego podmiotu, jeżeli nie mamy wiedzy czy dostawcy kontrolowanego rzeczywiście brali udział w oszustwie, a inaczej, jeśli dokonujemy oceny dobrej wiary wiedząc, że karuzela podatkowa miała miejsce.

Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT - ZIPSEE "Cyfrowa Polska"

[www.zipsee.pl](http://www.zipsee.pl)

ZIPSEE "Cyfrowa Polska"

Centrum Biznesowe Ogrodowa 58

ul. Ogrodowa 58

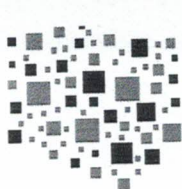
00-876 Warszawa

Tel. +48 (22) 666 22 46 KRS: 0000250359

Fax: +48 (22) 666 22 47 NIP: 522-280-25-18

biuro@zipsee.pl

REGON 140463214



Mając na uwadze powyższe, w ocenie ZIPSEE, istnieje konieczność interwencji Ministerstwa Finansów poprzez **opublikowanie listy obiektywnych kryteriów pozwalających na ocenę dobrej wiary podatnika VAT (tzw. check listy)**. Bez takiej interwencji, uczciwi podatnicy znajdują się w sytuacji, w której administracja skarbową poddana presji wydania decyzji wymiarowej wobec podmiotu, który uczciwie działa i który może zapłacić podatek VAT z takiej decyzji, a nie wobec podmiotu, który był oszustem podatkowym i od którego nie jest możliwe wyegzekwowanie zaległego podatku VAT lub którego tożsamości organy w ogóle nie zdołały ustalić, może w każdych okolicznościach, posługując się nie zawsze racjonalnymi argumentami i wykorzystując nieostre przesłanki, nie mające podstaw w obowiązujących przepisach, a sformułowane jedynie w orzecznictwie, zakwestionować istnienie dobrej wiary u takiego uczciwego podatnika.

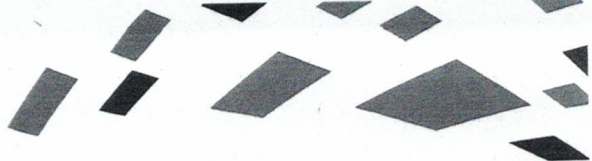
Uczciwi podatnicy VAT, prowadzący rzeczywistą działalność, nieukrywający się przed władzami podatkowymi, którzy dokonują transakcji w ramach i w celu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, nie powinni być narażeni na opresyjne działania aparatu skarbowego i nie powinni ponosić odpowiedzialności za oszukańcze działania innych podmiotów, np. swoich dostawców. Obecnie dochodzi bowiem do sytuacji, że sankcja podatkowa (w postaci utraty prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego) nakładana jest na podmioty wywiązujące się z obowiązków przewidzianych na gruncie podatku VAT, podczas gdy odpowiedzialności unikają faktyczni sprawcy procederu (nierzadko zorganizowane grupy przestępcze wyspecjalizowane w wyłudzeniu podatku VAT<sup>5</sup>). Podmioty te mogą bezkarnie funkcjonować w obrocie gospodarczym przez długi czas, tworząc kolejnych „znikających podatników” oraz osiągając wielomilionowe korzyści z tytułu wyłudzenia podatku VAT, podczas gdy to uczciwe podmioty są karne za ich przestępcze działania.

Stąd, powstaje pytanie, czy obecna praktyka podważania dobrej wiary u wszystkich podatników uczestniczących w obrocie towarem będącym przedmiotem karuzeli, niezależnie od tego czy rzeczywiście byli oni świadomi tego, że nabywany przez nich towar był wcześniej przedmiotem transakcji, w ramach której doszło do przestępstwa, choć zmierza do ograniczenia strat dla Skarbu Państwa w krótkiej perspektywie, nie okaże się zabójcza dla całej branży elektroniki użytkowej w długiej perspektywie. Uczciwi podatnicy, którzy niesłusznie są pozbawiani prawa do odliczenia podatku VAT, z ekonomicznego punktu widzenia płacą VAT dwukrotnie, przez co stają się mniej konkurencyjni niż oszuści.

ZIPSEE proponuje zatem, aby Ministerstwo Finansów opublikowało tzw. check listę. Idea check listy opiera się na tym, że podatnikowi, który zweryfikował

<sup>5</sup> W sprawozdaniu specjalnym Europejskiego Trybunału Obrachunkowego z marca 2016 r. *Zwalczanie oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania*, wskazano, że „Według przedstawicieli Europolu szacuje się, że zorganizowane grupy przestępcze odpowiadają za uszczuplenie dochodów państw członkowskich z tytułu VAT na poziomie 40-60 mld euro rocznie, a ponadto 2% tych grup odpowiada za 80% wewnątrzspółnotowych oszustw typu „znikający podmiot gospodarczy”.





swojego dostawcę w sposób opisany w takiej check liście (i posiada dowód, że to zrobił), nie można przypisać braku dobrej wiary.

ZIPSEE postuluje, aby check lista została opublikowana w formie broszury, która będzie dawała podatnikom, którzy się do niej zastosują, ochronę prawną podobną do ochrony prawnej wynikającej z interpretacji podatkowych<sup>6</sup>. Dzięki temu, uczciwi podatnicy będą wiedzieli jakie działania mają podejmować w celu weryfikacji swoich dostawców, a organy podatkowe i organy kontroli podatkowej będą stosować w całej Polsce te same kryteria oceny dobrej wiary podatników.

#### **4 Propozycja działań, które mogą znaleźć się na *check liście***

ZIPSEE poniżej przedstawia propozycję działań jakie powinien podjąć podatnik, które mogą, wedle uznania Ministerstwa Finansów, znaleźć się na check liście:

- 4.1 obowiązek sprawdzenia, czy dany podmiot widnieje w KRS (jeśli dana forma prawna wymaga wpisu do KRS) lub w Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej (jeśli jest to osoba fizyczna prowadząca własną działalność gospodarczą);
- 4.2 obowiązek sprawdzenia, od kiedy dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą i czy prowadzi tę działalność przez okres dłuższy niż kolejnych 12 miesięcy (jeżeli działalność jest prowadzona przez okres krótszy niż kolejnych 12 miesięcy, podatnik podejmuje z takim dostawcą współpracę na własne ryzyko)<sup>7</sup>;
- 4.3 obowiązek sprawdzenia, czy dany podmiot jest podatnikiem VAT czynnym (sprawdzenie w bazie MF) lub czy posiada aktywny numer VAT UE (sprawdzenie w bazie VIES) w przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych;
- 4.4 obowiązek uzyskania od dostawcy kopii zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-2 lub zgłoszenia aktualizacyjnego NIP-2, w którym będzie wskazany numer rachunku bankowego firmowego, wraz z dowodem złożenia zgłoszenia NIP-2 w urządzie skarbowym, a jeżeli dostawcą jest osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, kopia zgłoszenia rachunku bankowego we wniosku CEIDG-1 za pośrednictwem urzędów gminy/miasta;

<sup>6</sup> Zgodnie z wykazem prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów pracuje na projekcie zmian w ustawie o VAT(nr projektu UA21). Jedną ze zmian, która ma być zawarta w projekcie jest „*przyznanie podmiotom stosującym się do broszur informacyjnych MF ochrony prawnej*”. Stąd, proponujemy, aby check lista była właśnie opublikowana w formie broszury, która przyzna ochronę prawną podatnikom stosującym się do niej.

<sup>7</sup> Obecnie, oszustw w podatku VAT dokonują podmioty, które prowadzą działalność jedynie przez kilka miesięcy, stąd wymóg prowadzenia działalności przez kolejne 12 miesięcy. Jednocześnie, aby nie dyskryminować podmiotów działających krótko na rynku i nie tworzyć otoczenia prawnego zmniejszającego ich konkurencyjność, ZIPSEE postuluje, aby Ministerstwo Finansów rozważyło wprowadzenie dodatkowego wymogu dla podmiotów działających krócej niż 12 miesięcy np. wymóg stawiania się w Urzędzie Skarbowym w celu złożenia wyjaśnień o planowanej działalności gospodarczej pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych wyjaśnień. Jeżeli w ocenie urzędników, wyjaśnienia nie budziłyby wątpliwości, podmiot otrzymywałby specjalne zaświadczenie i po okazaniu takiego zaświadczenia swoim nabywcom, dostawy od takiego dostawcy mogłyby korzystać z ochrony, jaką daje check lista. Takie rozwiązanie mogłoby pomóc w eliminacji tzw. „słupów”. Jest to tylko wstępna propozycja ZIPSEE, jesteśmy gotowi do podjęcia dyskusji w tym temacie



- 4.5 obowiązek uzyskania od dostawcy kopii deklaracji VAT-7 za 6 ostatnich okresów rozliczeniowych wraz z potwierdzeniem ich złożenia do urzędu skarbowego oraz z dowodami zapłaty podatku VAT wynikającego z tych deklaracji; zapłata powinna być dokonywana z firmowego rachunku bankowego, który został zgłoszony do urzędu skarbowego na zgłoszeniu NIP-2;
- 4.6 obowiązek uzyskania od dostawcy kopii zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, wydanego nie później niż w okresie 3 miesięcy poprzedzających dzień przedstawienia kopii zaświadczenia;
- 4.7 w przypadku kontynuowania współpracy z dostawcą – obowiązek uzyskiwania od dostawcy przynajmniej raz w roku kalendarzowym kopii zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach;
- 4.8 obowiązek zwarcia umowy o współpracę z dostawcą w formie pisemnej;
- 4.9 obowiązek uzyskania od dostawcy oświadczenia podpisanego przez osoby uprawnione do reprezentacji dostawcy, że według najlepszej wiedzy dostawcy towar, który będzie sprzedawany nie pochodzi z przestępstwa i że nie był przedmiotem obrotu w ramach karuzeli podatkowej oraz że dostawca oświadcza, że nie uczestniczy i nie uczestniczył w oszustwie podatkowym;
- 4.10 obowiązek uzyskania od dostawcy oświadczenia podpisanego przez osoby uprawnione do reprezentacji dostawcy, w którym zostanie wskazane, kim jest tzw. ostateczny rzeczywisty właściciel (tzw. *ultimate beneficial owner*)<sup>8</sup> danego podmiotu;
- 4.11 obowiązek dokonywania płatności za zakup towaru na firmowy rachunek bankowy dostawcy zgłoszony do urzędu skarbowego na formularzu NIP-2 lub we wniosku CEIDG-1; jeżeli płatność za towar będzie dokonywana na inny rachunek bankowy niż rachunek bankowy dostawcy zgłoszony do urzędu skarbowego na formularzu NIP-2 lub we wniosku CEIDG-1, podatnik powinien dysponować wyjaśnieniem, dlaczego płatność jest wykonywana na inny rachunek bankowy (np. ma to związek z cesją wierzytelności);
- 4.12 obowiązek dołączenia do faktury specyfikacji dostarczanych towarów, w której będzie wskazany indywidualny numer fabryczny/numer seryjny każdego dostarczanego urządzenia;
- 4.13 towar musi zostać faktycznie (innymi słowy „fizycznie”) dostarczony do miejsca wskazanego przez podatnika, podatnik musi zweryfikować, czy dostarczony

---

<sup>8</sup> Wymóg sprawdzania rzeczywistego ostatecznego beneficjenta jest przewidziany w unijnych i międzynarodowych regulacjach mających na celu zapobieganie praniu brudnych pieniędzy. Dzięki temu wiadomo, kto „w rzeczywistości” jest właścicielem danego podmiotu oraz można łatwo sprawdzić, czy za kilkoma różnymi spółkami w rzeczywistości nie stoi ten sam właściciel. Jest to szczególnie istotne przy zwalczaniu karuzeli podatkowych, ponieważ w tego typu oszustwach bardzo często jest tak, że jedna osoba zakłada kilka spółek, do czego wykorzystuje podstawione osoby i za pośrednictwem tych spółek dokonuje wielokrotnie obrotu tym samym towarem.



towar jest zgodny ze specyfikacją urządzeń załączoną do faktury (czyli czy numery fabryczne/numery seryjne wyszczególnione w specyfikacji odpowiadają numerom urządzeń dostarczonych podatnikowi);

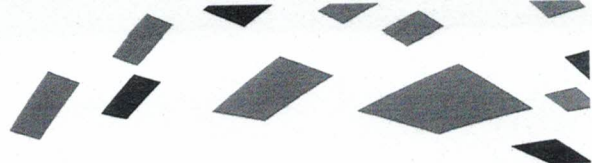
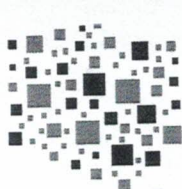
- 4.14 obowiązek prowadzenie przez podatnika specjalnego rejestru urządzeń zawierającego numer fabryczny/numer seryjnych tych urządzeń, które podatnik nabył i które zostały przez podatnika sprzedane; jeżeli okaże się, że podatnik kupił urządzenia, które w przeszłości zostały przez niego nabyte, a następnie sprzedane przez tego podatnika, co znajduje potwierdzenie w rejestrze, to w takiej sytuacji na podatniku ciąży obowiązek uzyskania wyjaśnień od dostawcy co do źródła pochodzenia towaru<sup>9</sup>.

Podatnik powinien podjąć działania, o których mowa w pkt 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.9, 4.10 przed dokonaniem pierwszej transakcji z każdym nowym dostawcą.

Jeżeli check lista zostanie opublikowana, wówczas podatnik powinien niezwłocznie podjąć działania, o których mowa w pkt 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.9, 4.10 w stosunku do dostawców, z którymi współpracuje na moment opublikowania check listy.

ZIPSEE prosi również aby wyraźnie wskazać, że podatnik nie może być zobowiązany do sprawdzania i weryfikowania podmiotów działających na wcześniejszych etapach obrotu tzn. do sprawdzania podmiotów, od których bezpośredni dostawca podatnika nabył dany towar. W szczególności, nie można nakładać na podatnika obowiązku, aby dowiedział się po jakiej cenie i od kogo dostawca nabył towar, który następnie został sprzedany podatnikowi. Pragniemy zwrócić uwagę, że niektóre organy podatkowej prezentują stanowisko, zgodnie z którym, podatnik przed dokonaniem zakupu towaru, powinien sprawdzić za ile i od kogo podmiot, który składa ofertę sprzedaży danego towaru, ten towar kupił. Wymaganie to jest o tyle absurdalne, że gdyby podatnik dowiedział się w jakiś sposób od kogo i za ile dany towar został kupiony, nie kupiłby tego towaru od kolejnego podmiotu (pośrednika), tylko zgłosiłby się bezpośrednio do pierwszego podmiotu w łańcuchu dostaw. Nie bez znaczenia jest również fakt, że spełnienie takiego oczekiwania organów kontroli skarbowej stoi w konflikcie z ustawą z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji i może być potraktowane jako podżeganie do ujawnienia tajemnicy przedsiębiorstwa.

<sup>9</sup> ZIPSEE pragnie zwrócić uwagę, że prowadzenie przez podatników rejestru urządzeń zawierającego numer fabryczny/numer seryjny tych urządzeń pozwoli na zidentyfikowanie zwiększonego ryzyka, że nabywane towary mogły być przedmiotem obrotu w ramach karuzeli podatkowej. W ramach typowego obrotu elektroniką niekiedy dochodzi do sytuacji, że podatnik nabywa dwa razy te same urządzenia, ale z uwagi na ryzyko występowania karuzeli podatkowych, każdorazowo, w takiej sytuacji, podatnik powinien zwrócić się do dostawcy o wyjaśnienie, dlaczego ten towar kolejny raz jest przedmiotem obrotu. Ponadto, prowadzenie tego typu rejestrów będzie przydatnym narzędziem dla organów kontroli skarbowych przy odtwarzaniu łańcucha dostaw towarów.



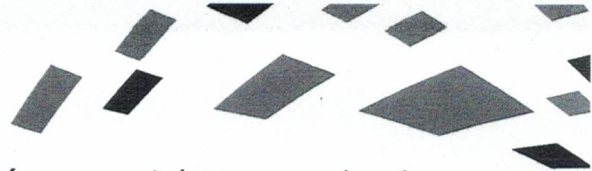
## 5 Uzyskiwanie zaświadczeń o dostawcy

ZIPSEE chciałoby także zwrócić uwagę Ministerstwa Finansów na fakt, że obecnie przepisy prawa podatkowego, w tym przepisy Ordynacji podatkowej<sup>10</sup>, nie pozwalają podatnikom na uzyskanie zaświadczenia z urzędu skarbowego właściwego dla dostawcy, w którym naczelnik właściwego urzędu skarbowego potwierdziłby lub zaprzeczył, że informacje i dokumenty otrzymane od dostawcy takie jak np. kopie deklaracji VAT, dowody wpłat podatku VAT są zgodne z danymi wynikającymi z prowadzonych przez ten organ ewidencji, rejestrów lub z innymi danymi znajdujących się w jego posiadaniu.

Obecnie, tryb wydawania zaświadczeń uregulowany jest w dziale VIII A Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 306a Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie. O zaświadczenie może ubiegać się nie każdy, ale jedynie osoba, która wykaże swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktur lub stanu prawnego. Jak wynika z orzecznictwa, interes prawny w prawie podatkowym powinien każdorazowo wynikać z konkretnej normy prawa materialnego i odnosić się do określonego stanu faktycznego (np. wyrok NSA z dnia 30 marca 2015 r., sygn. II FSK 795/13).

W tym miejscu warto także przywołać wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 1846/15, w którym sąd rozpatrywał skargę podatnika, który poprosił o wydanie zaświadczenia w przedmiocie, czy kontrahent spółki (nabywca) z innego kraju Unii Europejskiej, wykazał w swojej informacji podsumowującej transakcję nabycia towarów od spółki w 2013 r. na wskazane we wniosku o wydanie zaświadczenia kwoty. Sąd orzekł, że *„W rozpoznawanej sprawie skarżąca nie ma interesu prawnego w żądaniu wydania zaświadczenia o treści objętej wnioskiem. Nie wskazała bowiem przepisu prawa materialnego, z którego wynikałyby jej prawa lub obowiązki, kreujące jej interes prawny. Ustawa o podatku od towarów i usług nie uzależnia prawa zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towaru, od tego czy nabywca na terytorium swojego kraju wykaże wewnątrzwspólnotowe nabycie. Należy się oczywiście zgodzić, że z treści wniosku wynika, iż skarżąca posiada interes faktyczny w uzyskaniu potwierdzenia danych o jakich wskazuje we wniosku, nie jest to jednak, jak wskazano wyżej, wystarczająca przesłanka do uzyskania zaświadczenia”*. Z orzeczenia tego wynika, że jeśli w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług lub w przepisach Ordynacji podatkowej nie jest wprost wskazane, że podatnik VAT może w celu sprawdzenia rzetelności swojego dostawcy wystąpić do właściwego dla dostawcy urzędu skarbowego z wnioskiem o sprawdzenie, czy dostawca ten składa deklaracje VAT o określonej treści, to podatnicy nie mają możliwości, aby zwrócić się do urzędu skarbowego o zweryfikowanie dokumentów przedstawionych przez dostawcę.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: „Ordynacja podatkowa”).



ZIPSEE wnosi zatem, aby Ministerstwo Finansów rozważyło wprowadzenie możliwości występowania przez podatników o wydanie zaświadczenia o wywiązywaniu się dostawcy z obowiązków składania deklaracji w podatku VAT. Bez takiego uprawnienia, uczciwi podatnicy mogą tylko zaufać swojemu dostawcy, że przedstawia im „prawdziwe” deklaracje VAT.

Aby nie obciążać aparatu skarbowego kolejnym obowiązkiem, ZIPSEE postuluje, aby Ministerstwo Finansów rozważyło stworzenie specjalnego formularza do wydawania takich zaświadczeń, na wzór formularza „zaświadczenie o nadaniu NIP”, w którym wnioskodawca wpisywałby dane, o których potwierdzenie wnosi, a organ informowałby na takim zaświadczeniu jedynie, czy potwierdza te dane, czy ich nie potwierdza. ZIPSEE oferuje swoją pomoc Ministerstwu Finansów w przygotowaniu wzoru takiego formularza.

\*\*\*

Reasumując, w ocenie ZIPSEE, w obecnej sytuacji, odpowiedzialność za zorganizowanie karuzeli podatkowej na skutek stosowania koncepcji dobrej wiary w podatku VAT zostaje przeniesiona z rzeczywistych organizatorów tego procederu na uczciwe podmioty funkcjonujące na dalszych etapach łańcucha dostaw, które stają się dla władz podatkowych „ostatnią szansą” odzyskania należności podatkowych utraconych wskutek mechanizmu karuzeli podatkowych. Stąd, istnieje konieczność, aby Ministerstwo Finansów opublikowało listę obiektywnych kryteriów pozwalających na ocenę dobrej wiary podatnika VAT. Dzięki temu, zwiększy się pewność obrotu gospodarczego, a uczciwie działający podatnicy otrzymają narzędzie, które pozwoli im rzetelnie wywiązywać się z ciążących na nich obowiązków.

ZIPSEE oświadcza również, że z chęcią włączy się w prace nad stworzeniem takiej listy oraz oferuje swoją wszelką możliwą pomoc w tym zakresie.

Michał Kanownik

Prezes Zarządu ZIPSEE „Cyfrowa Polska”

*ZIPSEE „Cyfrowa Polska” jest związkiem pracodawców zarejestrowanym w 2005 roku, którego członkami są następujące firmy reprezentujące branżę producentów i dystrybutorów branży RTV i IT:*

*AB S.A., ABC Data S.A., Action. S.A., Canon Polska Sp. z o.o., Ingram Micro Poland Sp. z o.o., HP Inc Sp. z o.o., Komputronik S.A., KonicaMinolta Business Solutions Sp. z o.o., LG Electronics Polska Sp. z o.o., NTT System S.A., Nokia Polska Sp. z o.o., Panasonic Marketing Europe GmbH Oddział w Polsce Sp. z o.o., Praxi Invent S.A., Philips Polska Sp. z o.o., Sagemcom Sp. z o.o., Samsung Electronics Polska Sp. z o.o., Sharp Electronics GMBH Sp. z o.o., Sony Europe Limited Oddział w Polsce Sp. z o.o., Tech Data Polska Sp. z o.o., Yamo Sp. z o.o., Xerox Polska Sp. z o.o*

**Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT - ZIPSEE "Cyfrowa Polska"**

[www.zipsee.pl](http://www.zipsee.pl)

**ZIPSEE "Cyfrowa Polska"**

Centrum Biznesowe Ogrodowa 58  
ul. Ogrodowa 58  
00-876 Warszawa

Tel. +48 (22) 666 22 46

Fax: +48 (22) 666 22 47

biuro@zipsee.pl

KRS: 0000250359

NIP: 522-280-25-18

REGON 140463214