

Justyna Zając-Wysocka*

KONIECZNOŚĆ WYKAZYWANIA I BADANIA STATUSU PODATNIKA, JAKO WARUNEK WERYFIKACJI PRAWIDŁOWOŚCI ROZLICZEŃ VAT

1. WPROWADZENIE

Problematyka obowiązków weryfikacyjnych, ciężących na podatniku podatku od towarów i usług w ramach przeprowadzanych przez niego transakcji gospodarczych, stała się w ostatnim czasie tematem dość aktualnym. Wzrost poziomu przestępczości podatkowej, nakierowanej na wykorzystywanie mechanizmów prawa podatkowego w celu dokonywania wyłudzeń środków pieniężnych z budżetu państwa oraz pogłębiająca się ciągle tzw. „luka w VAT” skutkować może zwiększeniem kontroli podatkowych w tym zakresie. Organy podatkowe, pragnąc za wszelką cenę odzyskać przechwyconą przez przestępców podatkowych wartość należnego podatku VAT¹, niejednokrotnie starają się zakwestionować rzetelność mechanizmów weryfikacyjnych, stosowanych w konkretnych przypadkach przez funkcjonujących w obrocie podatników. **Zasadne wydaje się więc przeprowadzenie analizy zakresu obowiązków podatnika,**

* Doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego.

¹ Mechanizm wyłudzenia wartości należności publicznoprawnej przez przestępców podatkowych w zakresie systemu podatku od towarów i usług jako „przechwycenie podatku” określiła I. Stolarczyk, por. I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prok. i Pr. 2010, nr 9, s. 107.

wiążących się z pozyskiwaniem oraz wykazywaniem informacji o statusie podatkowym na gruncie obowiązujących przepisów dotyczących podatku od towarów i usług.

2. UZYSKIWANIE I WERYFIKACJA STATUSU PODATNIKA VAT – INFORMACJE WSTĘPNE

Na temat legalności praktyk administracji podatkowej, skutkujących faktycznym przerzuceniem na podatników odpowiedzialności za wyłudzenia dokonywane przez oszustów zawierających z nimi umowy, wypowiedział się w ostatnim czasie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W orzeczeniu z 22 października 2015 r.² **Trybunał zauważył, iż walka z nadużyciami podatkowymi nie może odbywać się kosztem uczciwych uczestników obrotu gospodarczego.** Prawo do odliczenia może zostać zatem odebrane wyłącznie podatnikowi, który przy dokonywaniu transakcji z nieuczciwym kontrahentem nie dochował należytej staranności, jednakże okoliczność ta nie może stanowić podstawy do nakładania na podatników dodatkowych obowiązków weryfikacyjnych, do wypełnienia których nie zobowiązują ich przepisy prawa –

nawet jeśli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wiązuje się z obowiązkiem 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.

Pomimo tego, że TSUE zanegował możliwość stawiania przed podatnikami nadmiernych wymagań weryfikacyjnych przez organy podatkowe, przytoczony wyrok stanowi potwierdzenie ugruntowanej już linii orzeczniczej, zgodnie z którą **podatnik VAT w stosunkach ze swoimi kontrahentami powinien dopełniać tych obowiązków weryfikacyjnych, które wynikają z przepisów systemu opodatkowania wartości dodanej.** W opinii

² Wyrok TSUE z dnia 22.10.2015 r., sygn. C277/14, ECLI:EU:C:2015:719.

sądu podstawowym wymogiem, jaki ciąży na podatnikach w tym zakresie, jest obowiązek weryfikacji statusu podatkowego kontrahentów.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przytoczony powyższej przepis formułuje specyficzną definicję podatnika VAT, która różni się zasadniczo od definicji ogólnej podatnika, jaka zawarta została w Ordynacji podatkowej – we wskazanym przypadku **ustawodawca uzależnia bowiem możliwość przyznania danemu podmiotowi statusu podatnika od wypełnienia przez niego warunku, w postaci wykonywania określonej ustawowo działalności, nie zaś od faktu obciążenia go obowiązkiem podatkowym**, jak to ma miejsce na gruncie definicji podatnika zawartej w art. 7 Ordynacji podatkowej³. Podkreślenia wymaga również, iż brak spełnienia przez określony podmiot obowiązku rejestracyjnego, jaki określony został w art. 96 ustawy o VAT, nie oznacza, iż nie jest on podatnikiem VAT⁴. Dokonanie rejestracji na potrzeby VAT prowadzi natomiast do uzyskania przez podatnika określonych w ustawie uprawnień, takich jak możliwość skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego w poprzednich fazach obrotu podatku VAT (art. 88 ust. 4 ustawy o VAT). Niedopełnienie wymogów rejestracyjnych nie może być również traktowane jako przesłanka zwalniająca podatnika z konieczności wypełniania obowiązków wynikających z ustawy – podatnik prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, który nie zarejestrował się jako podatnik VAT czynny i nie nalicza w związku z powyższym podatku od dokonywanych transakcji, ponosić będzie z tego tytułu odpowiedzialność na gruncie prawa podatkowego oraz karnoskarbowego.

Mając na uwadze fakt, iż uzyskanie przez dany podmiot statusu podatnika VAT nie zależy w gruncie rzeczy od spełnienia przez niego przesłanek formalnych (dopełnienie wymogów rejestracyjnych), weryfikacja kontrahentów przysparzać może podatnikowi sporo trudności. Teoretycznie bowiem sam fakt rejestracji danego podmiotu jako czynnego podatnika VAT nie może w każdym przypadku przesądzać o wypełnieniu przez niego

³ Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz. Wyd. 11*, Warszawa 2015, teza 3 komentarza do art. 15.

⁴ Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz. Wyd. 11*, Warszawa 2015, teza 3 komentarza do art. 15; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18.05.2011 r. sygn. I FSK 265/11, *Legalis*; Wyrok TSUE z dnia 22.10.2015 r., sygn. C277/14, *ECLI:EU:C:2015:719*.

materialnych przesłanek, wyrażonych przez ustawodawcę w art. 15 ustawy o VAT. Idąc tym tokiem myślenia można przyjąć, iż **weryfikacja kontrahentów sprowadzać powinna się do sprawdzenia charakteru działalności kontrahenta, w zakresie wypełnienia warunków potwierdzających okoliczność posiadania przez dany podmiot odpowiedniego statusu podatkowego** (prowadzenie działalności w sposób ciągły dla celów zarobkowych). **Sam wymóg rejestracyjny stanowi bowiem konsekwencję prowadzenia przez daną jednostkę działalności o określonym w ustawie charakterze** – warto wskazać w tym miejscu na pogląd Tomasza Michalika, zgodnie z którym rejestracja na potrzeby VAT stanowi potwierdzenie faktu posiadania statusu podatnika podatku od towarów i usług, z treści przepisów ustawowych nie można natomiast wyprowadzać wniosków odwrotnych⁵. Przedstawiając powyższą tezę, w nawiązaniu do dorobku orzeczniczego TSUE warto równocześnie podkreślić, iż zakres czynności weryfikacyjnych, jakich wymaga się od podatnika, powinien znajdować oparcie w treści regulacji ustawowej.

Dokonując analizy przedmiotowego zagadnienia, nie sposób nie zauważyć także, iż konieczność podejmowania przez podatnika czynności weryfikacyjnych niejako wpisana jest w system opodatkowania wartości dodanej. Na gruncie obowiązującej regulacji podatek od towarów i usług rozliczany jest przez podatników w oparciu o tzw. metodę fakturową, zwaną inaczej metodą kredytu podatkowego. Zgodnie z jej założeniami, podatek ustala w konkretnej fazie obrotu gospodarczego sumę podatku, obliczając ją na podstawie pełnej wartości transakcji dokonanej w tej fazie, tj. podatku VAT należnego, który następnie pomniejszany jest o wartość podatku naliczonego w poprzednich fazach, czyli o wartość podatku naliczonego⁶. Otrzymana suma stanowi wówczas należność publiczno-prawną, jaką podatek zobowiązany jest wpłacić do Urzędu Skarbowego. W przypadku, gdy wartość ta jest ujemna, podatek uprawniony jest do uzyskania zwrotu podatku lub do przeniesienia owej nadwyżki na następne okresy rozliczeniowe. Jak zauważył Paweł Smoleń, niekwestionowaną zaletą wskazanej metody, pomimo dużego stopnia jej skomplikowania, jest zwiększenie poziomu zabezpieczenia prawidłowości rozliczeń podatkowych. W tym ujęciu ciężar owego zabezpieczenia spoczywa jednak na podatnikach – to w ich interesie leży bowiem weryfikacja prawidłowości działań dokona-

⁵ Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz. Wyd. 11*, Warszawa 2015, teza 3 komentarza do art. 15.

⁶ P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 283.

nych w poprzednich fazach obrotu⁷. **Przeprowadzanie przez podatników tzw. „kontroli wzajemnych” stanowi więc niejako „systemową konieczność”, wynikającą ze specyfiki podatku od towarów i usług⁸.**

Aprobata dla poglądu uznającego działalność kontrolną podatników za element mechanizmu VAT zauważalna jest również wśród przedstawicieli sądów administracyjnych, którzy jednak na podstawie przedstawionej tezy starają się przesunąć na podatników znaczną część obowiązków związanych z doborem i weryfikacją partnerów biznesowych. **W orzecznictwie prezentowane jest bowiem stanowisko, w myśl którego sama konstrukcja systemu opodatkowania wartości dodanej wiąże się z „rozdziałem odpowiedzialności” z tytułu nierzetelnego rozliczenia podatku VAT pomiędzy Skarb Państwa, a samych podatników, współpracujących z nieuczciwymi kontrahentami.** Warto wspomnieć w tym miejscu o wyroku NSA z dnia 8.05.2013 r., w którym sąd posunął się nawet do sformułowania reguły ograniczonego zaufania podatnika względem potencjalnych kontrahentów, której zaproponowana wykładnia zdaje się naruszać konstytucyjną zasadę wolności gospodarczej oraz stanowiącą podstawę systemu prawa cywilnego zasadę swobody umów. W uzasadnieniu orzeczenia przeczytać możemy, co następuje:

*Podatnik przyjmując fakturę VAT od podmiotu nieuprawnionego, pomijając w tym zakresie wynikającą z zasady należytej staranności możliwość zbadania rzetelności kontrahenta, nie może bowiem – w świetle obowiązujących przepisów prawa podatkowego – obniżyć podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, określonego w tej fakturze. Prowadząc działalność gospodarczą należy mieć na uwadze **zasadę ograniczonego zaufania w stosunku do potencjalnych partnerów gospodarczych. Nie może być akceptowane przeniesienie na Skarb Państwa ryzyka gospodarczego na skutek samodzielnych decyzji skarżącego⁹.***

Podobne stanowisko zajął WSA w Poznaniu, który w wyroku z dnia 8.12.2009 r. obowiązki weryfikacyjne w zakresie podatku od towarów i usług zaliczył w poczet powinności podatnika, jakie wiążą się z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Sąd zauważył, iż

*przyjęcie przez ustawodawcę krajowego celu wyznaczonego przez normy prawa wspólnotowego wymusza swoistego rodzaju mechanizm układania stosunków między przedsiębiorcami, nakładający na nich **obowiązek sprawdzenia kontrahenta pod względem wypełniania przez niego obowiązków rejestracyjnych w zakresie Ewidencji***

⁷ P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 283.

⁸ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 521–522.

⁹ Wyrok NSA z dnia 8.05.2013 r., sygn. I FSK 1675/12, *Legalis*.

Działalności Gospodarczej (Krajowego Rejestru Sądowego) oraz podatku od towarów i usług, a nadto posiadania odpowiedniej decyzji administracyjnej zezwalającej na prowadzenie określonej działalności regulowanej¹⁰.

3. KONIECZNOŚĆ WYKAZYWANIA STATUSU PODATNIKA – SPRZEDAŻ OPODATKOWANA

Jak wskazano powyżej, fakt uzyskania przez określony podmiot statusu podatnika nie jest uzależniony od wypełnienia przez niego szeregu warunków formalnych. Nie mniej jednak, przeprowadzenie procedury rejestracyjnej oraz uzyskanie czysto formalnego miana podatnika konieczne jest dla prawidłowego funkcjonowania w systemie podatku od towarów i usług. Sam fakt rejestracji jako podatnik VAT stanowi sposób zakomunikowania innym uczestnikom obrotu swojego statusu podatkowego. Podkreślenia wymaga bowiem, iż ustawodawca właśnie ze statusem podatnika wiąże niektóre mechanizmy sformułowanych na gruncie ustawy o VAT procedur. Warto wspomnieć w tym miejscu choćby o wyrażonej w art. 9 ustawy definicji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, które może nastąpić zasadniczo wyłącznie w przypadku, gdy zarówno nabywca, jak i dokonujący dostawy podmiot, są podatnikami VAT, a nabywane towary wykorzystywane będą w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podatnika¹¹. W tym wypadku zatem prawidłowe zakwalifikowanie wewnątrzspółnotowej transakcji wymaga wzajemnego pozyskania przez kontrahentów informacji o posiadanym statusie podatkowym. Kolejny przykład wskazujący na ogromne znaczenie formalnego statutu podatnika dla systemu podatku VAT stanowić może mechanizm obniżania sumy podatku należnego do zapłaty o wartości podatku naliczonego przy nabywaniu przez podatnika określonych dóbr i usług w poprzednich fazach obrotu, w zakresie, w jakim świadczenia te są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych¹². Jak wynika bowiem z treści art. 88 ust. 4 ustawy o VAT, obniżeń kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego zasadniczo dokonywać może wyłącznie podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Zauważenia w tym miejscu wymaga również, iż **pomimo zasadniczego uzależnienia, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, możliwości**

¹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8.12.2009 r., sygn. I SA/Po 894/09, *Legalis*.

¹¹ Art. 9 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

¹² Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

uzyskania statusu podatkowego przez uczestnika obrotu od charakteru prowadzonej przez niego działalności, podmiot, który dokonał aktu rejestracyjnego może już funkcjonować na rynku jako czynny podatnik. Za zasadny uznać należy więc zaproponowany przez W. Modzelewskiego podział podmiotów funkcjonujących w ramach systemu VAT na podatników w sensie materialnym, posiadających swój status z mocy ustawy, ze względu na uczestnictwo w czynnościach podlegających opodatkowaniu, oraz na podatników w sensie formalnym (potencjalnym), którzy dopiero zamierzają dokonywać czynności podlegające opodatkowaniu, a których status opiera się wyłącznie na wolitywnym akcie rejestracyjnym. Zdaniem W. Modzelewskiego, w przypadku podatników potencjalnych, dokonanie rejestracji dla celów VAT stanowi akt konstytutywny dla uzyskania formalnego statusu podatnika¹³.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie formułują zbyt wielu obowiązków w zakresie wykazywania przez uczestników obrotu ich statusu podatkowego. Prócz ciążącego na podatnikach obowiązku wykazywania numeru identyfikacji podatkowej przy transakcjach realizowanych z innymi uczestnikami obrotu gospodarczego (warto wspomnieć w tym miejscu o obowiązku wykazywania numeru identyfikacyjnego na fakturze wystawianej przez podatnika)¹⁴, trudno wskazać na innego rodzaju powinność w tym zakresie, która wynikałaby wprost z przepisów ustawy. Warto zauważyć w tym miejscu jednak, iż podatnik pomimo to nie powinien ograniczać się wyłącznie do przedstawiania kontrahentom wyżej wskazanych danych.

W kontekście powyższych rozważań warto odnieść się do treści rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r., ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁵. Postanowienia wskazanego aktu prawa unijnego wpisują się w tezę o konstruktywnym dla całego systemu podatku od towarów i usług charakterze wzajemnej kontroli podatników, która z kolei skutkuje istnieniem określonych obowiązków w zakresie wykazywania przez uczestników obrotu ich statusu

¹³ W. Modzelewski, *Kto jest podatnikiem podatku od towarów i usług od dnia 1 lipca 2011 r.? – dotyczy VAT*, Serwis Doradztwa Podatkowego nr 000097, Oficjalna strona Instytutu Studiów Podatkowych: <http://www.isp-modzelewski.pl/component/content/article?id=282&start=3> [dostęp: 12.04.2016].

¹⁴ Por. art. 106e Ustawy o VAT.

¹⁵ Dz.U.UE.L.2012.290.1, z późn. zm.

podatkowego, postrzeganego przez pryzmat formalnych oraz materialnych przesłanek ustawowych. Jako przykład wskazać można w tym miejscu na treść art. 11 przedmiotowego rozporządzenia, formułującego definicję „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” na użytek art. 44 dyrektywy 2006/112/WE. W myśl wskazanego przepisu, pojęcie to oznacza dowolne miejsce inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Jednocześnie w art. 11 ust. 3 rozporządzenia prawodawca unijny zaznacza, iż fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Z treści rozporządzenia wynika zatem, iż podatnik dokonujący sprzedaży na rzecz innego podmiotu opodatkowanego, musi dokonać czynności weryfikacyjnych, które wychodząc mają „ponad” pozyskanie numeru identyfikacyjnego VAT. W tym zakresie, w ramach wykonywanej transakcji, konieczne jest zatem przekazywanie sobie przez kontrahentów informacji, które odnosić powinny się nie tylko do posiadanego statusu podatkowego w znaczeniu formalnym, ale również do charakteru prowadzonej działalności gospodarczej (który z kolei **świadczy może o posiadaniu przez dany podmiot** materialnego statusu podatnika).

Warto w tym miejscu odnieść się również do regulacji rozporządzenia, które dotycząc sposobu ustalania statusu podatkowego kontrahenta przez podatnika świadczącego podlegające opodatkowaniu usługi. Art. 18 rozporządzenia wskazuje kiedy usługodawca może przyjąć, iż jego kontrahent ma status podatnika VAT. W myśl wskazanego przepisu, usługobiorca powinien być traktowany jak podatnik w przypadku, gdy przekazał kontrahentowi indywidualny numer identyfikacyjny VAT, a usługodawca pozyskał potwierdzenie ważności zarówno tego numeru, jak również przypisanych mu nazwiska/nazwy i adresu, zgodnie z art. 31 rozporządzenia Rady (WE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Zatem aby usługobiorca mógł zostać uznany przez usługodawcę za podatnika, musi on przekazać mu nie tylko numer identyfikacyjny, lecz również urzędowe poświadczenie ważności owego numeru, wskazujące na jego powiązanie z osobą usługodawcy oraz prowadzoną przez niego działalnością. W przypadku natomiast, gdy usługobiorca nie posiada jeszcze

numeru identyfikacyjnego VAT, może być on uznany za podatnika, jeżeli poinformował kontrahenta o fakcie zwrócenia się z wnioskiem o jego nadanie, pod warunkiem, iż usługodawca uzyska dowolny inny dowód potwierdzający, że usługobiorca jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, w stosunku do której wymagana jest identyfikacja do celów VAT, oraz jeżeli dokona on w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa. Podmiot nabywający usługę, który nie posiada jeszcze statusu podatnika w sensie formalnym, musi zatem liczyć się z koniecznością przekazania zbywcy informacji dotyczących swojego statusu podatkowego w ujęciu materialnym.

Przedstawione przepisy rozporządzenia zdają się wskazywać, iż w przypadku sprzedaży usług to na usługodawcy ciąży obowiązek weryfikacyjny względem swoich kontrahentów. Stanowisko to znajduje dodatkowe oparcie w treści uzasadnienia projektu rozporządzenia Rady, ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/we w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, gdzie stwierdzono wprost, iż „(...) usługodawca powinien weryfikować dane na temat statusu podatkowego nabywcy, które od niego otrzyma”¹⁶. Ze względu jednak na treść art. 18 ust. 2 rozporządzenia, zasadne wydaje się również przyjęcie koncepcji zupełnie odmiennej. Wskazany przepis stanowi, iż usługodawca może przyjąć, że jego kontrahent nie jest podatnikiem, w przypadku gdy nie posiada wskazujących na tą okoliczność informacji oraz wykaże, że **ów nabywca** nie przekazał mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT. W przypadku natomiast usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną, usługodawca nie jest zobowiązany do wykazania, iż nie otrzymał od kontrahenta wskazanego numeru – już sam fakt jego nieprzekazania, o ile usługodawca nie posiada innych informacji, pozwala na przyjęcie, iż usługobiorca nie jest podatnikiem. Powyższe regulacje prowadzą do wniosku, iż ciężar pozyskania informacji służących do weryfikacji nabywcy usługi nie spoczywa wyłącznie na barkach usługodawcy – w przypadku, gdy kontrahent nie wykazuje chęci współpracy w zakresie czynności kontrolnych, usługodawca uprawniony

¹⁶ Wniosek Rozporządzenie Rady ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Przekształcenie) z dnia 17.12.2009 r., KOM(2009)672 wersja ostateczna, sygn. 2009/0177(NLE), Eur-Lex: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2009:0672:FIN> [dostęp: 19.04.2016].

jest do zakwestionowania statusu podatnika VAT nabywcy. To swoiste domniemanie niejako wymusza zatem podjęcie również przez usługobiorcę określonych czynności w ramach procedury weryfikacyjnej. Warto zauważyć bowiem, iż także w interesie podmiotu nabywającego określone usługi jest uczestnictwo w danej transakcji jako podatnik VAT (jedynie nabywca działający w ramach transakcji jako podatnik podatku od towarów i usług może otrzymać od usługodawcy umożliwiającą odliczenie podatku fakturę VAT). **Nabywcy usługi także powinno zależeć zatem na uzyskaniu przez kontrahenta pełni informacji wskazujących na jego status podatkowy.**

Na gruncie powyższych rozważań zasadne jest przyjęcie, iż **prawodawca unijny nakłada na podatnika obowiązek posiadania konkretnych informacji o swoim kontrahencie, które obejmują jego dane podatkowe. Ciężar pozyskania tych informacji spoczywa na podatniku – to on bowiem musi pewne okoliczności wykazać i udowodnić.** Okoliczność uzyskania numeru identyfikacyjnego VAT kontrahenta pozwala także podatnikowi na przyjęcie pewnego rodzaju domniemań na gruncie rozliczeń podatkowych, które nie mogą jednak prowadzić do nadużyć – ze względu na zawarte w rozporządzeniu klauzule, ocena prawidłowości stosowania domniemań każdorazowo spoczywać będzie na organie kontroli skarbowej.

4. KONIECZNOŚĆ BADANIA STATUSU PODATNIKA – NABYCIE ŚWIADCZEŃ W RAMACH PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Polski ustawodawca w treści regulacji dotyczących podatku od towarów i usług zawarł pewne instrumenty, pozwalające podatnikowi na sprawdzenie statusu podatkowego jego kontrahentów. Jedną z metod weryfikacyjnych, do jakiej podatnicy mają dostęp od 26.06.2015 r., zapewniona została w ramach Portalu Podatkowego, wchodzącego w skład internetowego serwisu Ministerstwa Finansów. Warto wspomnieć w tym miejscu również o treści art. 96 ust. 13 ustawy o VAT. Wskazany przepis stanowi, iż naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany na wniosek zainteresowanego podmiotu potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym w rozumieniu wskazanego przepisu może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu tego typu wniosku. Forma powyższej regulacji zrodziła w orzecznictwie wątpliwość, czy art. 96 ust. 13 nakłada na podatnika obowiązek realizacji przewidzianej w nim procedury weryfikacyjnej. Odpowiedź na

powyższe pytanie nie okazała się jednak jednoznaczna. Wprawdzie bowiem powszechnie uznawany jest pogląd, zgodnie z którym wskazany przepis daje podatnikowi wyłącznie możliwość dokonania weryfikacji kontrahenta w opisany powyżej sposób, jednakże w dorobku orzeczniczym sądów administracyjnych dostrzec można próby powiązania biernej postawy podatnika w tym zakresie z określonymi konsekwencjami podatkowymi. Stanowisko takie zajął m. in. Naczelny Sąd Administracyjny, który w orzeczeniu z dnia 11.05.2011 r. stwierdził, iż

*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) nie nakłada na podatnika obowiązku sprawdzenia, czy jego kontrahent jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, a możliwość ustalenia faktu zarejestrowania kontrahenta jako podatnika tego podatku jest tylko i wyłącznie jego uprawnieniem wynikającym z art. 96 ust. 13 ustawy o VAT. Jednakże w sytuacji, gdy kontrahent okaże się podmiotem nierzetelnym, może to mieć negatywne konsekwencje dla pozostałych osób biorących udział w obrocie. **O ile zatem podatnik nie wykazał należytej dbałości o swoje interesy i nie sprawdził wiarygodności swojego kontrahenta, to nie może obarczać skutkami braku swojej przeczności budżetu państwa**¹⁷.*

Warto przytoczyć w tym miejscu również wyrok WSA w Lublinie z dnia 24.01.2012 r., gdzie sąd orzekł, co następuje:

*Ma rację skarżący, iż przepis ten stanowi jedynie o uprawnieniu do osiągnięcia informacji, nie stanowi zaś o takim obowiązku. Jednak podatnik nie korzystając z przysługującego mu prawa musi liczyć się z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi swojego zaniechania. Trzeba bowiem mieć na uwadze cel, w jakim ustawodawca wprowadził powyższe uprawnienie. Ustalenie, czy wystawca faktury jest czynnym podatnikiem VAT ma istotne znaczenie dla ewentualnego jego kontrahenta, bowiem tylko faktura wystawiona przez podmiot będący zarejestrowanym podatnikiem VAT będzie uprawniała nabywcę do odliczenia podatku na niej wykazanego. Stąd też nabywca ponosi ryzyko związane z tym, że zbywca może okazać się niezarejestrowanym podatnikiem VAT*¹⁸.

Choć przedstawiony powyżej pogląd orzeczniczy znajduje poparcie również wśród niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego¹⁹, nie sposób pominąć wiążących się z nim wątpliwości. Trudno bowiem uznać na prawidłowe działanie sądów administracyjnych, które na

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 11.05.2011 r., sygn. I FSK 196/11, *Legalis*.

¹⁸ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 24.01.2012 r., sygn. I SA/Lu 666/11.

¹⁹ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Warszawa 2011, s. 941–942; P. Selera, *Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, Warszawa 2012, s. 43.

płaszczyźnie orzeczniczej starają się przypisać określony rygor okoliczności niezastosowania przewidzianej przepisami instytucji, której wykorzystanie, zgodnie z wolą ustawodawcy, ma dla podatnika charakter dobrowolny. Podkreślenia wymaga, iż **sam fakt nieskorzystania z procedur weryfikacyjnych nie wiąże się z domniemaniem braku należytej staranności po stronie podatnika** – organy podatkowe nadal pozostają w takim przypadku zobowiązane do wykazania owego braku na gruncie konkretnej sprawy. Pogląd ten potwierdził również NSA w wyroku z dnia 18.05.2001 r., stwierdzając, iż w przypadku kwestionowania prawa do odliczeń podatku VAT naliczonego

organ podatkowy powinien wykazać, że podatnik przynajmniej mógł przewidywać, że dokonywał transakcji, których celem było uzyskanie korzyści majątkowej. Nie jest zaś przy tym wystarczające samo powołanie się na to, że podatnik nie skorzystał z uprawnienia, jakie daje mu art. 96 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁰.

Powyższe stanowisko Sądu znajduje oparcie w poglądzie wyrażonym przez TSUE w wyroku z dnia 13.02.2014 r., wskazującym, iż ze względu na wyjątkowy charakter instytucji kwestionowania prawa podatnika do odliczenia VAT, to organy podatkowe zobowiązane są wykazać w prawie wymagany sposób, iż spełnione zostały przesłanki umożliwiające jej zastosowanie²¹.

5. OBRÓT TOWARAMI WRAŻLIWYMI JAKO OBSZAR ZWIĘKSZONEGO RYZYKA

Jak wskazano powyżej, obowiązki weryfikacyjne podatników niejako wpisane są w specyfikę systemu opodatkowania towarów i usług. Na gruncie ustawy krajowej zostały one szczególnie uwydatnione w instytucjach tzw. „odwrotnego obciążenia” oraz solidarnej odpowiedzialności nabywcy i zbywcy towaru za wartość podatku należnego, jaki uiścić ma sprzedawca z tytułu dokonanej transakcji.

Mechanizm odwrotnego obciążenia zakłada przeniesienie obowiązku rozliczania podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę, w odniesieniu do towarów wskazanych w ustawie (tzw. „towarów wrażliwych”). Odnosi się

²⁰ Wyrok NSA z dnia 18.05.2011 r., sygn. I FSK 265/11, *Legalis*.

²¹ Wyrok TAUE z dnia 13.02.2014 r. w sprawie Maks Pen EOOD, sygn. akt C-18/13, *ECLI:EU:C:2014:69*.

on do transakcji związanych z produktami, które w przeszłości najczęściej wykorzystywane były przez oszustów podatkowych do dokonywania malwersacji na gruncie podatku od towarów i usług. Zgodnie z ustawą, odwrotne obciążenie dotyczy wyłącznie sytuacji, kiedy nabywcą towarów wrażliwych będzie podatnik VAT czynny oraz gdy transakcja nie będzie podlegać zwolnieniu z opodatkowania. Dokonanie sprzedaży w oparciu o mechanizm odwrotnego obciążenia podmiotowi niespełniającemu wskazanego powyżej warunku może wiązać się dla zbywcy z koniecznością poniesienia określonych konsekwencji podatkowych – w przypadku, gdy transakcja zostanie błędnie zakwalifikowana przez podatnika, organy kontroli skarbowej nałożą na niego obowiązek uiszczenia podatku VAT od dokonanej sprzedaży, który to wydatek podatnik zobowiązany będzie ponieść z własnego budżetu (kontrahent nabywający towar w reżimie odwrotnego obciążenia nie przekazuje bowiem sprzedawcy wartości podatku naliczonego w cenie nabywanego produktu). Przedsiębiorca trudniący się obrotem towarów wrażliwych musi zatem stosować odpowiednie procedury weryfikacyjne, pozwalające na określanie statusu podatkowego jego kontrahentów. Jak wskazują przedstawiciele Ministerstwa Finansów, jest to warunek niezbędny dla prawidłowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia²².

Instytucja solidarnej odpowiedzialności na gruncie ustawy o VAT wyrażona została w treści jej art. 105a. Zgodnie z jej założeniami, podatnik nabywający towary wskazane w załączniku 13 do ustawy o VAT odpowiada solidarnie wraz z ich dostawcą za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika, w przypadku, gdy wartość towarów nabywanych od tego dostawcy w danym miesiącu przekracza 50.000 zł oraz gdy w momencie dokonania dostawy towarów podatnik ten wiedział lub miał uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że cała kwota lub część kwoty podatku przypadającego na dokonaną na jego rzecz dostawę nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Zgodnie ze wskazówkami Ministerstwa Finansów przedstawionymi w odpowiedzi na interpelację poselską nr 16656, wprowadzenie wskazanego mechanizmu do ustawy o VAT miało na celu m.in.

²² Por. Odwrotne obciążenie w VAT od 1 lipca 2015 r. – wyjaśnienia MF w zakresie środków weryfikacji nabywcy przez dostawcę, INFOR.PL: <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/723646,Odwrotne-obciazenie-w-VAT-od-1-lipca-2015-r-wyjasnienia-MF-w-zakresie-srodkow-weryfikacji-nabywcy-przez-dostawce.html> [dostęp: 12.04.2016].

intensyfikację poziomu samokontroli podatników w przypadku transakcji z udziałem wyszczególnionych w ustawie towarów, poprzez zmobilizowanie przedsiębiorców do dokładniejszego weryfikowania swoich kontrahentów²³. Podatnik nabywający towary wskazane w załączniku 13 może uniknąć odpowiedzialności za zaległości podatkowe kontrahenta m.in. poprzez monitorowanie miesięcznych wartości transakcji dokonywanych z konkretnym kontrahentem oraz dokonywanie odpowiednich czynności weryfikacyjnych (np. zawieranie transakcji wyłącznie z podmiotami, które uiściły kaucję gwarancyjną²⁴).

Analiza regulacji odnoszących się do instytucji odwrotnego obciążenia oraz solidarnej odpowiedzialności na gruncie ustawy o VAT prowadzi do wniosku, iż **obowiązki w zakresie weryfikacji statusu podatkowego kontrahenta *de facto* ciążyą na obu stronach przeprowadzanych w ramach obrotu gospodarczego transakcji. Zarówno sprzedawca, jak i nabywca, mogą zatem ponieść konsekwencje podatkowe zaniedbań w zakresie pozyskania informacji o statusie podatkowym kontrahenta.**

6. WERYFIKACJA KONTRAHENTA W OBROcie WEWNĄTRZWPÓLNOTOWYM

Przeprowadzając rozważania dotyczące obowiązków weryfikacyjnych, jakie ciążyą na podatnikach podatku od towarów i usług, nie sposób nie wspomnieć w tym miejscu o regulacjach odnoszących się do transakcji wewnątrzspółnotowych. Jak zaznaczono powyżej, wewnątrzspółnotowa dostawa lub wewnątrzspółnotowe nabycie towarów zasadniczo może nastąpić wyłącznie pomiędzy podatnikami VAT. W myśl ustawy o podatku od towarów i usług, jedną z przesłanek pozwalających na zastosowanie stawki 0% w przypadku dokonania wewnątrzspółnotowej dostawy towarów jest natomiast fakt posiadania przez nabywcę świadczeń właściwego i ważnego numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadanego przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy²⁵. Mając na uwadze konstytucyjny dla prawa do stawki preferencyjnej charakter wskazanej przesłanki, stwierdzić należy,

²³ Oficjalna strona Sejmu RP: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0DCCA96> [dostęp: 12.04.2016].

²⁴ Por. art. 105a ust. 3 ustawy o VAT.

²⁵ Art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

iż w każdym przypadku dokonywania wewnątrzspółnotowych dostaw towarów podatnik powinien dokonywać weryfikacji numeru identyfikacyjnego kontrahenta. Przepisy ustawy o VAT nie określają jednak zakresu obowiązkowych metod weryfikacji, jakimi musi posłużyć się podatnik. Teoretycznie więc możliwe jest zastosowanie przez wewnątrzspółnotowego dostawcę dowolnych metod weryfikacyjnych. **Należy pamiętać jednak, iż to na podatniku ciąży obowiązek dowiedzenia, iż w konkretnym przypadku spełnione zostały wymagania uprawniające go do zastosowania stawki 0%.**

Warto wskazać w tym miejscu, iż w ustawie o podatku od towarów i usług przewidziano możliwość urzędowego zweryfikowania numeru VAT UE kontrahentów pozyskiwanych przez podatnika w ramach wewnątrzspółnotowych transakcji. Zgodnie z treścią art. 97 ust. 17 ustawy o VAT, naczelnik urzędu skarbowego lub wyznaczona przez Ministra Finansów jednostka organizacyjna zobowiązana jest do potwierdzenia, na wniosek zainteresowanego, zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski albo poinformowania o braku takiego potwierdzenia. Przedsiębiorca dokonujący transakcji wewnątrzspółnotowych może dokonać również weryfikacji kontrahenta za pośrednictwem internetowego Systemu VIES²⁶. Nie sposób nie wspomnieć jednak, iż ograniczenie procedur weryfikacyjnych wyłącznie do wykorzystania instrumentów zaoferowanych przez prawodawcę może wiązać się z zaistnieniem po stronie podatnika pewnego ryzyka podatkowego. Źródeł niebezpieczeństwa można w tym przypadku doszukiwać się w dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych, które przy formułowaniu zakresu powinności weryfikacyjnych podatnika VAT wykazują tendencje do nadmiernego obciążania uczestników obrotu w tym zakresie.

Przez lata funkcjonowania systemu podatku od towarów i usług, wśród przedstawicieli orzecznictwa TSUE wykształciła się koncepcja „należytej staranności” przedsiębiorcy, która powinna zostać zachowana w relacjach z innymi uczestnikami obrotu w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych. Zgodnie z jej założeniami, ze względu na specyficzny charakter procedur rozliczania podatku od towarów i usług w przypadku obrotu międzynarodowego, na podatniku ciąży zwiększony zakres obowiązków w zakresie weryfikacji statusu podatkowego wspólnotowych kontrahentów. Jak bowiem wskazano w wyroku TSUE z dnia 7.12.2010 r.,

²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl [dostęp: 12.04.2016].

[...] w szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że nabycie wewnątrzspółnotowe odpowiadające spornej dostawie mogłoby uniknąć zapłaty podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim przeznaczenia, i to pomimo wzajemnej pomocy i współpracy administracyjnej pomiędzy organami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, państwo członkowskie pochodzenia, co do zasady powinno odmówić zwolnienia na rzecz dostawcy towarów i zobowiązać go do zapłaty podatku a posteriori w celu nie dopuszczenia do tego, aby dana transakcja uniknęła jakiegokolwiek opodatkowania²⁷.

Granice obowiązków weryfikacyjnych podatnika, w odniesieniu do wewnątrzspółnotowych transakcji, wyznaczać ma zakres „należytej staranności” uczestników obrotu gospodarczego, który określać należy przez pryzmat zawodowego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej, z uwzględnieniem zwiększonych oczekiwań co do wiedzy przedsiębiorców, ich skrupulatności, rzetelności oraz zdolności przewidywania skutków podejmowanych aktywności²⁸. Określenie wzorca należytej staranności podatnika pozostawiono natomiast sądom administracyjnym, oceniającym sytuacje konkretnych uczestników obrotu gospodarczego. Zauważenia wymaga jednak, iż orzecznictwo koncepcję należytej staranności często wykorzystuje w celu przerzucenia na podatnika ekonomicznego ciężaru działalności przestępców podatkowych, zarzucając im niestaranność w doborze zagranicznych kontrahentów. Zgodnie bowiem **z często wyrażanym wśród przedstawicieli sądownictwa poglądem, aby uniknąć konieczności poniesienia konsekwencji podatkowych, podatnik dokonujący wewnątrzspółnotowej dostawy towarów powinien podjąć wszelkie racjonalne środki, jakie pozostają w jego mocy, aby pozyskać informacje dotyczące podatnika oraz samej transakcji, które pozwolą na prawidłowe jej zakwalifikowanie²⁹**. Przyjęcie takiej generalnej reguły interpretacyjnej stanowi dla organów podatkowych swoiste wyjście bezpieczeństwa, pozwalające praktycznie w każdej sytuacji na zakwestionowanie prawidłowości działań podjętych przez, działającego często w dobrej wierze, podatnika.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają legalnego zbioru czynności weryfikacyjnych, jakie podjąć powinien wewnątrzspółnotowy dostawca w celu prawidłowego rozliczenia dokonanych transakcji. Pomocny jednak w pewnym zakresie może być tutaj dorobek orzecznictwa sądowego, w ramach którego, na płaszczyźnie konkretnych stanów

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 7.12.2010 r., sygn. C-285/09.

²⁸ A. Olejniczak, [w:] A. Koch, J. Napierała (red.), *Umowy w obrocie gospodarczym*, Warszawa 2012, s. 47–48; wyrok NSA z dnia 19.11.2013 r., sygn. I FSK 1610/12.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 13.03.2012 r., sygn. I FSK 790/11.

faktycznych, sformułowano pewne zalecenia dotyczące prawidłowości działania „starannego podatnika”³⁰. Zaznaczenia wymaga jednak, iż podstawę dla sformułowania konkretnej procedury stanowić powinny nie tylko stanowiska sądów administracyjnych, ale również specyfika konkretnej branży oraz doświadczenie zawodowe podatnika. Przykładowo, prócz weryfikacji aktualności numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta, można w tym miejscu wspomnieć o możliwości sprawdzenia jego „renomy”, poprzez pozyskanie informacji od innych przedsiębiorców działających w określonej branży. Pomocne wydaje się być także pozyskanie informacji na temat miejsca prowadzenia działalności przez kontrahenta, jego zasobów kadrowych oraz materialnych. Warto również zwracać uwagę na osoby zawierające umowy w imieniu nowych partnerów handlowych – mając na uwadze częste przypadki podszywania się przestępców pod istniejące już podmioty gospodarcze, wskazane jest także potwierdzanie uprawnień przedstawiciela do reprezentacji konkretnej spółki. Przytoczone powyżej informacje, samodzielnie pozyskane przez podatnika, będą stanowić doskonały argument w ewentualnym sporze z organami podatkowymi – przedsiębiorcy, który zgodnie z zaleceniami znajdującymi oparcie w dorobku orzeczniczym oraz specyfice branży zweryfikował swojego kontrahenta, trudno będzie zarzucić, iż poprzez niestaranne działanie „przyczynił się” do obciążenia Skarbu Państwa negatywnymi konsekwencjami podatkowej działalności przestępczej.

7. OBOWIĄZKI WERYFIKACYJNE, A PRZESTĘPCZOŚĆ PODATKOWA

Na marginesie powyższych rozważań, warto poświęcić również parę słów analizie przesłanki „należytej staranności” przedsiębiorcy, ocenianej przez pryzmat jego relacji z innymi uczestnikami obrotu gospodarczego. Zauważyć w tym miejscu należy bowiem, iż przedstawiciele orzecznictwa sądów administracyjnych, dokonując oceny poszczególnych spraw związanych z wyłudzeniami środków finansowych przy użyciu mechanizmów systemu VAT, nie odnoszą przesłanki „należytej staranności” wyłącznie do ostrożności podatnika w zakresie stosowania przepisów podatkowych. Tendencja ta widoczna jest w szczególności w zakresie ocen skutków

³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 19.11.2013 r., sygn. I FSK 1610/12; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7.11.2013 r., sygn. I SA/Rz 838/13; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12.06.2013 r., sygn. III SA/Gl 568/13.

działalności zorganizowanych grup przestępczych na gruncie tzw. „karuzel podatkowych”. Owe konstrukcje przestępcze podlegają na formułowaniu sieci fikcyjnych podmiotów posiadających formalny status podatnika VAT, które poprzez obrót tzw. „pustymi” fakturami bezpodstawnie pozyskują zwroty nieuiszczonego w rzeczywistości podatku VAT. W celu zwiększenia efektywności swojej działalności, szybszego pozyskania środków pieniężnych oraz przesunięcia w czasie momentu wszczęcia postępowania podatkowego przez właściwe organy, przestępcy działający w ramach „karuzel” niejednokrotnie wciągają w sieci swoich transakcji zwykłych podatników. Przedsiębiorcy ci, nieświadomi przestępczego charakteru działalności oszustów, zawierają z nimi transakcje, uiszczając jednocześnie w cenach nabywanych produktów podatek VAT, który następnie „przechwytywany” jest przez przestępców³¹. Danina publiczna nie zostaje wówczas przekazana Skarbowi Państwa, uczciwi podatnicy muszą natomiast borykać się z problemami związanymi z kwestionowaniem przez organy podatkowe ich prawa do odliczenia podatku VAT przekazanego oszustom.

Wpadnięcie przez podatnika w pułapkę zastawioną przez oszustów podatkowych zazwyczaj wiąże się z poniesieniem przez niego ekonomicznego ciężaru przestępczych działań swoich kontrahentów. Jak bowiem wskazane już zostało powyżej, przedstawiciele orzecznictwa przejawiają tendencję do szerokiej wykładni koncepcji i pojęć skutkującej możliwością egzekwowania od podatników kreowanych na płaszczyźnie konkretnych stanów faktycznych obowiązków w zakresie doboru kontrahentów. Omawiany wzorzec „należytej staranności” podatnika utożsamiany jest zatem często nie tylko ze starannością w zakresie znajomości przepisów, czy też konkretnych procedur podatkowych – organy wymagają od podatników również przezorności ocenianej na płaszczyźnie doświadczenia zawodowego oraz nawet doświadczenia życiowego. Za przykład posłużyć może w tym miejscu wyrok NSA z dnia 3.09.2014 r.³² Sprawa dotyczyła podatnika prowadzącego działalność w zakresie obrotu stalą. Pracownicy przedsiębiorcy zawierali umowy sprzedaży z zagranicznymi firmami, które finalnie okazały się podmiotami działającymi w ramach mechanizmu karuzeli podatkowej. W związku z powyższym, w ramach przeprowadzonej kontroli, organ podatkowy zakwestionował przedsiębiorcy prawo do odliczenia podatku VAT z faktur dokumentujących owe fikcyjne, zdaniem

³¹ Por. I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prok. i Pr. 2010, nr 9, s. 91 i nast.

³² Wyrok NSA z dnia 3.09.2014 r., sygn. I FSK 1285/13, *Legalis*.

organu, transakcje. W ramach toczącego się postępowania podatnik dowodził, iż ze względu na strukturę swojej firmy nie jest w stanie kontrolować wszystkich pracowników, oraz że nie był świadom przestępczego charakteru działalności swoich kontrahentów. Sąd wskazał jednak, co następuje:

w ocenie sądu nie ma żadnego znaczenia, czy skarżący wiedział o karuzeli. Istotne jest to, że o oszustwie wiedział jego pracownik, co potwierdzają okoliczności sprawy. Jak zauważył NSA, korzyści z tytułu zakwestionowanych transakcji wynosiły 1–2 mln zł miesięcznie i dotyczyły 10–20 proc. obrotów firmy podatnika. W takiej sytuacji choćby zdrowy rozsądek wskazywał na konieczność wzmocnienia nadzoru właścicielskiego.

Konieczność racjonalnego sposobu dobierania kontrahentów oraz dokonywania weryfikacji ich wiarygodności podkreślana jest również przez Ministerstwo Finansów, które informuje podatników o istniejących zagrożeniach ze strony przestępczości podatkowej, na łamach wydawanych w ostatnim czasie listów ostrzegawczych³³. Charakter zaproponowanych w przedmiotowych dokumentach metod weryfikacyjnych stanowić może jednak doskonały przykład istniejących w praktyce rozbieżności dotyczących ciążących na podatnikach wymogów kontrolnych, w zakresie obowiązków stawianych przedsiębiorcom przez ustawodawcę i przez organy państwa. Listy ostrzegawcze często proponują bowiem podatnikom zbyt kosztowne metody weryfikacyjne lub też wymagają posiadania informacji, których uzyskanie w praktyce wydaje się wręcz niemożliwe dla zwykłego uczestnika obrotu. Okoliczność ta wskazuje na swojego rodzaju tendencję

³³ Por. *List ostrzegawczy. Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Gospodarki informują o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, zidentyfikowanymi w obrocie elektronicznym*, Oficjalna strona MF: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/list-ostzegawczy-do-przedsiębiorców [dostęp: 19.04.2016]; *List ostrzegawczy. Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Gospodarki informują o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, zidentyfikowanymi w obrocie paliwami*, Oficjalna strona MF: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/list-do-podatników-vat-ws-zagrożenia-oszustwami-w-obrocie-paliwami?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%3Fp_id%3D101_INSTANCE_qU6T%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D2 [dostęp: 19.04.2016]; *Informacja Ministra Finansów dla rolników dokonujących zakupu paliw wykorzystywanych w gospodarstwie rolnym*, pismo z dnia 30 września 2015 r., znak: pt3.0723.i.2015.dav/132, http://www.sosnowka.pl/asp/pliki/download/informacja_ministra_finansow_dia_rolników_dokonujących_zakupu_paliw._1682732_1350631_.pdf [dostęp: 19.04.2016].

organów państwa, aby całą odpowiedzialność za przestępczą działalność oszustów podatkowych przerzucić *de facto* na jej ofiary, tj. podatników nieświadomie zawierających transakcje z przestępcami. Proponowane przez Ministerstwo rozbudowane mechanizmy weryfikacyjne wiązać należy bowiem z surowymi konsekwencjami na gruncie podatku VAT dla podmiotów, które nie były w stanie im sprostać. Jak wskazane zostało już powyżej, ów maksymalizm organów podatkowych w zakresie wymagań weryfikacyjnych nakładanych na podatników, ograniczany jest przez orzecznictwo TSUE. Niemniej jednak, pewien zakres obowiązków weryfikacyjnych, nadal obciąża podatnika. Mając zatem na uwadze wynikające z listów ostrzegawczych skłonności organów państwa, warto owe obowiązki wypełniać starannie, by zminimalizować tym samym rozmiar ryzyka podatkowego, wiążącego się z uczestnictwem w obrocie gospodarczym jako czynny podatnik VAT.

8. WNIOSKI

Przeprowadzona powyżej analiza mechanizmów i procedur funkcjonujących w systemie podatku od towarów i usług pozwala na sformułowanie wniosku, iż konieczność wzajemnej weryfikacji statusu podatkowego przez podatników VAT stanowi naturalne następstwo konstrukcji podatku od wartości dodanej. Stopień natężenia wskazanego obowiązku zależy natomiast od specyfiki konkretnej procedury szczególnej, jaka znajduje zastosowanie w działalności podatnika. Jak wynika z ugruntowanej już linii orzeczniczej TSUE, organy podatkowe nie mogą cedować na podatników całości odpowiedzialności za naruszenia przepisów podatkowych przez ich kontrahentów, jednakże nie oznacza to, iż podatnik całkowicie nie ponosi odpowiedzialności we wskazanym zakresie. Zawarte w systemie opodatkowania wartości dodanej mechanizmy wzajemnej weryfikacji podatników oraz zalecenia przedstawiane w unijnych aktach prawnych wskazują, iż podatnicy zobowiązani są do podejmowania wymaganych przepisami prawa działań w tym zakresie. Jednocześnie nie można zapominać jednak o wynikających z oficjalnych pism organów państwa oraz dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych tendencji do rozszerzania zakresu obowiązków weryfikacyjnych podatników VAT. Choć wiele powszechnie uznawanych przez przedstawicieli *fiskusa* stanowisk wzbudzać może wątpliwości, uczestnicy obrotu, w celu optymalizacji ryzyka podatkowego, powinni

zaakceptować konieczność powiększania zakresów swoich mechanizmów weryfikacyjnych ponad czynności znajdujące oparcie w przepisach ustaw. Zauważenia wymaga bowiem, iż pomimo korzystnego w tej kwestii stanowiska wyrażanego przez przedstawicieli TSUE, podatnik ograniczający swoje mechanizmy kontrolne wyłącznie do realizacji obowiązków wynikających z ustawy będzie mógł uzyskać pozytywne dla siebie rozstrzygnięcie dopiero po wielu latach sporu podatkowego.

Podsumowując powyższą analizę, stwierdzić należy, iż podatnicy powinni mieć świadomość konieczności przekazywania innym uczestnikom obrotu informacji podatkowych dotyczących podatku od towarów i usług. Procedury weryfikacyjne, stosowane przez podatników VAT względem kontrahentów, powinny zatem stanowić stały element funkcjonowania w ramach systemu podatku od towarów i usług.

SUMMARY

THE NEED OF DEMONSTRATION AND STUDY THE TAXPAYER'S STATUS, TREATED AS THE MAIN ELEMENT OF THE PROCEDURE OF VERIFICATION THE CORRECTNESS OF VAT SETTLEMENTS

The above elaboration concerns the issues of contractor's verification duties, which the VAT taxpayer is obliged to fulfill as part of their business. Within the scope of analysis, the author proves that the need of mutual control of taxpayers' fiscal status should be treated as a consequence of the Value Added Tax legal construct. The scope of duties is related to the type of special VAT procedure, which applies to taxpayer's particular activities. It should be noted, that the taxpayer is obliged to filling the verification duties arising from the provisions and, in order to reduce tax risk, he should remember about the recommendations of the tax authorities in this regard. The author points out that the verification procedures used by VAT taxpayers, should be treated as a regular part of the operations within the system of goods and services tax.