

Zarządzenie nr WO/86/18
Burmistrza Miasta Świdwin
z dnia 29 czerwca 2018 r.

w sprawie wdrożenia procedury podzielonej płatności VAT w Gminie Miejskiej Świdwin i jej jednostkach organizacyjnych

Na podstawie art. 30 ust.1, art. 31 oraz art. 33 ust. 3 w związku z art. 11a ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r., poz. 994 ze zm.), w związku z art. 108a ust 1-3, art. 9 ustawy z dnia 15 grudnia 2017r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62), uwzględniając orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14 z dnia 29 września 2015 r. zarządzam, co następuje:

§ 1.

Wprowadza się do płatności za faktury z wykazaną kwotą VAT realizowanych od dnia 1 lipca 2018 r. model podzielonej płatności w podatku od towarów i usług.

§ 2.

Wprowadza się „Procedurę podzielonej płatności w podatku od towarów i usług wraz z wyjaśnieniami”, zwaną dalej „Procedurą”, do stosowania, stanowiącą załącznik nr 1 do niniejszego zarządzenia.

§ 3.

Zobowiązuję wszystkich pracowników Gminy Miejskiej Świdwin i jej jednostek organizacyjnych realizujących przelewy za faktury wystawiane w imieniu i na rzecz Gminy Miejskiej Świdwin do stosowania niniejszej Procedury.

§4.

Zarządzenie niniejsze należy traktować jako jeden z elementów polityki rachunkowości Miasta.

§ 5.

Zobowiązuje się Dyrektorów i Kierowników jednostek do ścisłego przestrzegania postanowień zarządzenia, wdrożenia Procedury w kierowanej jednostce organizacyjnej oraz uwzględnienia jego zapisów w polityce rachunkowości jednostki.

§ 6.

Wykonanie zarządzenia powierza się Kierownikowi Wydziału Planowania i Finansowo-Budżetowego Urzędu Miasta Świdwin oraz Dyrektorom i Kierownikom jednostek organizacyjnych. Nadzór nad wykonaniem powierza się Skarbnikowi Miasta.

§ 7.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania z mocą obowiązującą od 1 lipca 2018 roku.



BURMISTRZ MIASTA
Jan Owolak
mgr Jan Owolak

bez uwag
[Signature]
RADCA PRAWNY
Kamil Szyposzyński
KC-726

Załącznik nr 1 do Zarządzenia nr WO/86/18 Burmistrza Miasta Świdwin z dnia 29 czerwca 2018 r.
„Procedura podzielonej płatności w podatku od towarów i usług wraz z wyjaśnieniami”.

GMINA MIEJSKA ŚWIDWIN

PROCEDURA PODZIELONEJ PŁATNOŚCI W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Spis treści:

| | | |
|-------------|---|-------------|
| I. | Wykaz aktów prawnych..... | ...3 |
| II. | Uwagi ogólne | 4 |
| III. | Procedura podzielonej płatności w podatku od towarów i usług wraz z wyjaśnieniami..... | 5 |
| IV. | Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych. | 12 |

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć

Jeśli w dalszej części „Procedury” będzie mowa o:

1. jednostce lub jednostce organizacyjnej – należy przez to rozumieć jednostkę organizacyjną Miasta Świdwin,
2. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.),
3. ustawie o zmianie ustawy o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 10 stycznia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 62),
4. split payment – termin ten ilekroć stosowany w Procedurze rozumiany jest jako mechanizm podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108 a ustawy z dnia 10 stycznia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

II. Uwagi ogólne

Niniejsza procedura ma na celu wskazanie prawidłowego sposobu stosowania mechanizmu podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Procedura została podzielona na część opisową ustawowych regulacji dotyczących mechanizmu współdzielonej płatności oraz część metodyczną w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych.

Procedura szczegółowo wskazuje jak należy stosować mechanizm podzielonej płatności, określa sposób dokonania płatności za otrzymane faktury, jakie transakcje podlegają wyłączeniu ze stosowania ww. mechanizmu. Niniejsza procedura wskazuje w szczególności:

- obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności od dnia 1 lipca 2018 roku;
- wyłączenia w stosowaniu ww. mechanizmu, zarówno w zakresie podmiotowym jak i przedmiotowym,
- sposób funkcjonowania rachunku VAT utworzonego na podstawie ustawy o zmianie VAT przez Bank obsługujący Gminę Miejską Świdwin,
- tryb wnioskowania i uzyskania zwrotu zgromadzonych środków na rachunku VAT z Urzędu Skarbowego,
- ustawowy system „zachęt”,
- obowiązki informacyjne w zakresie stosowania mechanizmu.

III. Procedura podzielonej płatności w podatku od towarów i usług wraz z wyjaśnieniami.

Rozdział 1a „Mechanizm podzielonej płatności”- ustawa o zmianie ustawy o VAT

Art. 108a.

- 1. Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności.**

Ustawodawca zakłada model dobrowolnej płatności za faktury z wykazaną kwotą podatku VAT. W związku z powyższym stosownym zarządzeniem określono, iż od 1 lipca 2018 r. Gmina Miejska Świdwin oraz jej jednostki organizacyjne dokonujące zakupów w imieniu i na rzecz Gminy Miejskiej Świdwin mają obowiązek przy dokonywaniu płatności za faktury, stosowania obowiązkowo modelu podzielonej płatności w VAT.

Ustawodawca posługuje się stwierdzeniem „Podatnicy”, co ewidentnie wskazuje, że w modelu podzielonej płatności mogą uczestniczyć jedynie podmioty (B2B) **obaj będący czynnymi podatnikami podatku VAT.**

Z modelu podzielonej płatności zostali wyeliminowani konsumenci lub kontrahenci Gminy Miejskiej Świdwin będący co prawda przedsiębiorcami lecz korzystającymi ze zwolnienia z mocy art. 43 ustawy o VAT lub z uwagi na obrót – t. j. art. 113 ustawy o VAT. Przy dokonywaniu płatności za dokumenty wystawiane przez podmioty nie będące czynnymi podatnikami VAT lub na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej Gmina Miejska Świdwin nie stosuje modelu podzielonej płatności, realizując zapłatę na zasadach obowiązujących przed dniem 1 lipca 2018 r.

Dwie grupy kontrahentów tj. konsumenci i kontrahenci nie będący podatnikami VAT, nie mogą od 1 lipca 2018 r. dokonywać również płatności na rzecz Gminy Miejskiej Świdwin i jej jednostek organizacyjnych w ramach mechanizmu podzielonej płatności, tzw. *split payment*.

Ustawodawca wskazuje ponadto, iż model podzielonej płatności będzie miał zastosowanie do faktur z wykazaną kwotą podatku VAT a to oznacza, że tylko za takie faktury wystawiane przez Gminę Miejską Świdwin lub jej jednostkę organizacyjną, jej kontrahent będzie mógł realizować zapłatę w ramach podzielonej płatności.

Z katalogu faktur wyłączone zostały zatem faktury z odwrotnym obciążeniem za np. wybraną elektronikę, wybrane usługi budowlane tam gdzie występuje odwrotne obciążenie czy też wyłączone zostały faktury (dokumenty) wewnętrzne jako nie zawierające „wykazanej kwoty podatku”. Zatem w tych przypadkach płatność następuje na dotychczasowych zasadach, obowiązujących przed dniem 1 lipca 2018 roku.

Faktury proforma jako nie będące po pierwsze fakturami, po drugie wielokrotnie nie zawierające podatku VAT, również zostały wyeliminowane z tego rodzaju zapłaty.

Z uwagi na fakt, że wybierając podzieloną płatność, nabywca towaru/usługi ochrania się przed nie rozliczeniem podatku VAT przez dostawcę, należało stosownym zarządzeniem wdrożyć tenże model płatności w Gminie Miejskiej Świdwin i jej jednostkach organizacyjnych.

2. Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że:

- 1) zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT;**
- 2) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo- kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób.**

Ustawodawca nie wymaga całości zapłaty podatku VAT w ramach podzielonej płatności. To nabywca towarów/usługi decyduje w jakiej części podatku VAT stosuje model *split payment*. W szczególności nabywca może przelać niekoniecznie cały VAT z faktury na rachunek VAT dostawcy, np. Gminy Miejskiej Świdwin.

Dostawca nie może się temu sprzeciwić. Od dostawcy wymagana zatem będzie po 1 lipca 2018 r. szczególna dbałość o weryfikację otrzymanego przelewu lub wielu przelewów dotyczących tej samej faktury. To, że część wartości podatku VAT z faktury została przelana w ramach podzielonej płatności, nie oznacza, że „reszta” przelewu też tak będzie zrealizowana. Kontrahent będący nabywcą decyduje każdorazowo ile i za którą fakturę otrzymaną płaci w ramach podzielonej płatności. Po drugie, raz dokonanie zapłaty w ramach podzielonej płatności nie oznacza konieczności późniejszych zapłat w tym systemie płatności. Kontrahent może zatem nawet wybiórczo regulować zapłatę za faktury wystawiane w imieniu i na rzecz Gminy Miejskiej Świdwin, od wybranych rodzajów transakcji, od pewnych wysokich wartości faktur itp. czemu jednostka nie może się sprzeciwić.

Zwraca się uwagę, iż ustawodawca przewiduje możliwość zapłaty w ramach podzielonej płatności kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury. Zatem w systemie podzielonej płatności mogą uczestniczyć także faktury zaliczkowe, przedpłatowe Gminy Miejskiej Świdwin, o ile miały w sobie wykazany podatek VAT.

Nie będą uczestniczyły w systemie podzielonej płatności faktury bez podatku VAT lub faktury ze zwolnieniem z VAT, otrzymane w związku z np. badaniem okresowym pracowników (usługi medyczne zwolnione z VAT). Również faktury wystawiane przez Gminę Miejską Świdwin lub jej jednostki organizacyjne bez podatku VAT za np. wyżywienie dzieci w przedszkolach i szkołach, opłaty za pobyt w Domu Pomocy Społecznej, za usługi realizowane przez inne jednostki budżetowe typu opłata za pobyt w przedszkolu, jako iż usługi te są zwolnione z VAT, nie mogą być regulowane w modelu podzielonej płatności.

Ustawodawca wprowadza warunek „otrzymanej faktury”, jest to warunek logiczny, będący konsekwencją regulacji art. 86 ustawy o VAT, uzależniający prawo do odliczenia podatku VAT od otrzymania faktury VAT. Nie będą uczestniczyły zatem w tymże systemie płatności faktury co prawda już wystawione przez sprzedawcę/dostawcę na rzecz Gminy Miejskiej Świdwin lecz jeszcze nie otrzymane przez nabywcę.

Rachunek VAT

Zapłata w modelu płatności podzielonej będzie odbywała się na rachunek VAT i jest to model dobrowolny stosowany przez nabywcę.

„Rachunek VAT” od 1 lipca 2018 r. będzie to specjalne subkonto przy rachunku bankowym prowadzonym dla Gminy Miejskiej Świdwin przez Bank obsługujący Gminę, na który nabywcy towarów i usług, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku VAT mogą realizować zapłaty w części lub całości podatku VAT. Oznacza to, że na „rachunek VAT” nie mogą być wpłacane należności za faktury w części netto, a rachunek ten służy wyłącznie do przyjmowania zapłaty za faktury ale tylko w części podatku VAT.

Z uwagi na fakt, że w systemie podzielonej płatności uczestniczyć mogą podmioty profesjonalne (podatnicy VAT), tylko te podmioty, które widnieją w Centralnym Rejestrze Podatników VAT będą w nim uczestniczyły.

Tym samym od 1 lipca 2018 r. jeśli kontrahent nabywcy tj. Gminy Miejskiej Świdwin poda na fakturze numer konta bankowego prywatny, lub rachunek bankowy prywatny innej osoby, nabywca nie dokona płatności na tenże rachunek gdyż nie będzie dla tego rachunku prowadzony „rachunek VAT” a system bankowy zwróci przelew.

Ustawodawca wprowadza także zastrzeżenie, iż zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy, dla których jest prowadzony rachunek VAT. Tym samym dobitnie wskazano, iż współdzielona płatność będzie realizowana na „rachunek VAT”, albo może być rozliczana w inny sposób. Znowelizowana ustawa o VAT zakłada, że system podzielonej płatności będzie obejmował jedynie transakcje z rachunku bankowego na rachunek bankowy. **Zatem płatności gotówkowe zostały z tego modelu wyeliminowane a także transakcje z udziałem karty płatniczej. Także w ramach transakcji odręcznych przy użyciu terminala w Kasie Urzędu Miasta Świdwin nie będzie możliwe zastosowanie podzielonej płatności.**

Zastrzeżenie co do możliwości zapłaty całości lub części netto kwoty z faktury wskazuje, że jedna faktura może być opłacana więcej niż jednym przelewem i sytuacja taka będzie dopuszczalna nadal po 1 lipca 2018 r.

3. Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności dokonywana jest w złotych polskich przy użyciu komunikatu przelewu udostępnionego przez Bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, przeznaczanego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, w którym podatnik wskazuje:

- 1) kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności;**
- 2) kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto;**
- 3) numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność;**
- 4) numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.**

Ustawodawca w ramach mechanizmu podzielonej płatności, ograniczył w zasadniczy sposób jej funkcjonowanie do waluty polskiej. Zapłata w ramach mechanizmu podzielonej płatności będzie dokonywana przy użyciu tzw. komunikatu przelewu udostępnionego przez Bank obsługujący Gminę Miejską Świdwin. Każdy Bank udostępni także każdemu przedsiębiorcy posiadającemu status podatnika VAT czynnego tzw. komunikat przelewu. W komunikacie przelewu, podatnik-nabywca będzie wskazywał kwotę odpowiadającą całości lub części podatku VAT z faktury, która ma zostać zapłacona w ramach mechanizmu podzielonej płatności. Zatem dopuszczalnym

jest wprowadzenie do komunikatu przelewu jakiegokolwiek części kwoty podatku VAT z faktury i niekoniecznie odpowiadającej jej wartości sprzedaży netto.

Wprowadzane rozwiązania spowodują zatem konieczność ciągłego monitorowania przez pracowników Urzędu Miasta Świdwin oraz jednostek organizacyjnych otrzymanych częściowo zapłat za faktury od 1 lipca 2018 r., tym bardziej, że Bank/SKOK nie odpowiada za wartości wprowadzane do komunikatu przelewu, w tym również nie odpowiada za prawidłowość wyliczenia kwoty podatku VAT. Kontrahent Gminy Miejskiej Świdwin-nabywca będzie mógł zatem uregulować część podatku VAT, całość podatku VAT, część kwoty netto, całość kwoty netto. Na odbiorcy przelewu tj. na Gminie Miejskiej Świdwin i jej jednostkach organizacyjnych będzie ciążył obowiązek prawidłowego rozliczenia otrzymanej wpłaty.

Nabywca realizując przelew, w tym również Gmina Miejska Świdwin i jej jednostki organizacyjne będzie musiał określać w komunikacie przelewu kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto, przy czym należy wskazać, że jedna otrzymana faktura może zawierać różne stawki i kwoty podatku VAT a to oznacza, że system bankowy nie jest w stanie odrzucić jakiegokolwiek przelewu z tych powodów, tym bardziej, że skrajne stawki sprzedaży opodatkowanej wynoszą od 0% do 23%.

W komunikacie przelewu nabywca będzie ponadto określał numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność.

Zatem w ramach jednego przelewu nie można dokonywać zapłaty za więcej niż jedną fakturę.

Ustawodawca przewiduje ponadto konieczność podawania w komunikacie przelewu numeru, za pomocą którego dostawca towarów lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku (tzw. Numeru NIP). W ustawie przyjęto, iż w komunikacie przelewu podatnik „wskazuje” a to oznacza, że każdorazowo bank/SKOK nie może rozbudować „komunikat przelewu” o dodatkowe nie znane ustawie informacje.

Art. 108b.

- 1. Na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego wydaje w drodze postanowienia, zgodę, na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT.**
- 2. Podatnik we wniosku określa wysokość środków zgromadzonych na rachunku VAT, jaka ma zostać przekazana.**
- 3. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku. W postanowieniu naczelnik urzędu skarbowego określa wysokość środków, jaka ma zostać przekazana.**
- 4. Naczelnik urzędu skarbowego przekazuje, przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej, informację o postanowieniu, o którym mowa w ust. 1, bankowi albo spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, które prowadzą rachunek VAT wskazany we wniosku,. Informacja zawiera dane niezbędne do realizacji postanowienia, w tym:
1) numer rachunku VAT, o którym mowa w ust.1;
2) numer rachunku bankowego albo rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, o których mowa w ust.1;
3) wysokość środków, o których mowa w ust.3.**
- 5. Naczelnik urzędu skarbowego odmawia, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT:**

- 1) w przypadku posiadania przez podatnika zaległości podatkowej w podatku wraz z odsetkami za zwłokę, istniejącej na dzień wydania decyzji;
 - 2) w przypadku gdy zachodzi uzasadniona obawa, że:
 - a) zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań z tytułu podatku lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązań z tytułu podatku, lub
 - b) wystąpi zaległość podatkowa w podatku lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.
6. Podatnik będący państwową jednostką budżetową dysponuje środkami zgromadzonymi na rachunkach VAT prowadzonych dla rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 196 ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077), na podstawie przepisów tej ustawy.

Podatnik tj. Gmina Miejska Świdwin, od 1 lipca 2018 r., która otrzymała na rachunek VAT jakiegokolwiek wpłaty z tytułu zapłaty podatku VAT na tenże rachunek nie będzie mogła nim swobodnie dysponować.

Wszelkie zatem wpłaty podatku VAT na rachunek VAT będą mogły być rozdysponowywane po 1 lipca 2018 r. albo na wpłatę fiskusowi podatku VAT i tylko podatku VAT albo na zapłatę faktur od innych kontrahentów JST ale tylko w części podatku VAT.

Z uwagi na fakt, że Bank/SKOK nie wydaje do rachunku VAT instrumentu płatniczego (karty płatniczej) jednostka będzie miała ograniczone możliwości korzystania z podatku VAT odłożonego na rachunku VAT.

Zgoda Naczelnika Urzędu Skarbowego będzie wydawana co do zasady do kwoty zawnioskowanej a organ podatkowy nie będzie miał wglądu w stan konta JST.

Oznacza to, że organ podatkowy będzie wydawał zgodę „do kwoty” zawnioskowanej a nie do kwoty „zgromadzonej” na rachunku VAT. Postanowienie drogą elektroniczną będzie przekazywane do banku obsługującego Gminę Miejską Świdwin celem jego realizacji i to bank będzie realizował niezwłocznie przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek bieżący, do wysokości salda na tym rachunku.

Ustawodawca przyjął, iż w sytuacji braku środków na rachunku VAT, postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego uznaje się za w całości zrealizowane, w momencie próby jego zrealizowania. Oznacza to, że Bank realizuje przelew do wysokości salda i nie ma obowiązku robić dodatkowych przelewów „uzupełniających” po wpływie środków na rachunek VAT jednostki.

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyda decyzję o odmowie zgody na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek bieżący, jeśli podatnik posiada zaległości w podatku VAT w wysokości odpowiadającej zaległości podatkowej w podatku wraz z odsetkami za zwłokę, istniejącej na dzień wydania decyzji.

Art. 108c.

- 1. Do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury, zapłaconej z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, przepisów art. 105a ust. 1, art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt.1 oraz art. 112c nie stosuje się.**
- 2. Do zaległości w podatku powstałej za okres rozliczeniowy, za który podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę podatku naliczonego, której co najmniej 95% wynika z otrzymanych przez podatnika faktur, które zostały zapłacone z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, przepisu art. 56b Ordynacji podatkowej nie stosuje się.**
- 3. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się do podatnika, który wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności:**
 - 1) została wystawiona przez podmiot nieistniejący;**
 - 2) stwierdza czynności, które nie zostały dokonane;**
 - 3) podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością;**
 - 4) potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego.**
- 4. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do zaległości w podatku przekraczającej dwukrotność kwoty podatku naliczonego wykazanej w złożonej deklaracji podatkowej.**

Ustawodawca wprowadzając model podzielonej płatności, wprowadza ochronę podatnika w tym Gminy Miejskiej Świdwin, korzystającej z tego modelu płatności za otrzymane faktury VAT. Ideą ustawodawcy jest bowiem ochrona rzeczywistego obrotu gospodarczego, chroniącego zasadniczo uczciwego kontrahenta przed nieuczciwością jego kontrahenta. Zatem Gmina Miejska Świdwin i jej jednostki organizacyjne decydując się na zapłatę za fakturę (faktury) w ramach podzielonej płatności do wysokości kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury, zapłaconej w tymże modelu nie ponosi ryzyka odpowiedzialności za nierozliczony przez dostawcę podatek VAT, uniknie zapłaty odsetek od zaległości podatkowej, przy czym w tym ostatnim przypadku ustawodawca postawił wysoki próg bo aż 95% faktur musi zostać opłacone w ramach modelu podzielonej płatności. Ochrony przewidzianej w ustawie nie stosuje się od 1 lipca 2018r w przypadku gdy Gmina Miejska Świdwin, co prawda zastosowała model *split payment* ale wiedziała, że faktura została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane, podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością, potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego.

Art. 108d.

- 1. Jeżeli zapłata zobowiązania podatkowego z tytułu podatku następuje w całości z rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin określony dla zapłaty podatku, kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku można obniżyć o kwotę wyliczoną według wzoru:**

$$S = Z \times r \times n // 360$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

- S – kwotę, o którą obniża się kwotę zapłaty zobowiązania podatkowego z tytułu podatku,**
 - Z – kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku wynikającą z deklaracji podatkowej przed obniżeniem tego zobowiązania,**
 - r – stopę referencyjną Narodowego Banku Polskiego obowiązującą na dwa dni robocze przed dniem zapłaty podatku,**
 - n – liczbę dni od dnia, w którym obciążono rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, z wyłączeniem tego dnia, do dnia, w którym upływa termin do zapłaty podatku, włącznie z tym dniem.**
- 2. Kwotę, o którą obniża się kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku, zaokrągla się do pełnych złotych**
 - 3. Do zaokrąglenia kwoty, o którą obniża się kwotę zapłaty zobowiązania podatkowego z tytułu podatku, stosuje się przepis art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej.”**

Ustawodawca wprowadza dla podatników w tym dla Gminy Miejskiej Świdwin, która stosując model zapłaty z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności tzw. system zachęt. W uproszczeniu ma on polegać na tym, że jeśli Gmina Miejska Świdwin w całości zapłaci podatek VAT należny Skarbowi Państwa z rachunku VAT przed wymaganym ustawowo terminem, ma prawo obniżyć sobie swoje zobowiązanie w VAT. Zmiana ta koresponduje ze zmianą we wzorze deklaracji VAT-7 gdzie od 1 lipca 2018 r. pojawi się nowa pozycja w deklaracji dotycząca kwoty o jaką podatnik JST zmniejsza swoje zobowiązanie wobec fiskusa.

Obowiązki informacyjne

W trosce o zapewnienie przyjaznej współpracy ze środowiskiem biznesowym, należy od 1 lipca 2018 r. przeprowadzić stosowne kampanie informacyjne, obejmujące zmaksymalizowane próby poinformowania kontrahentów Gminy Miejskiej Świdwin oraz jednostek organizacyjnych o wdrożeniu od 1 lipca 2018r. modelu podzielonej płatności VAT.

W szczególności w rosyłanych informacjach należy wskazać podstawy prawne działania Gminy Miejskiej Świdwin w ramach modelu podzielonej płatności oraz wskazać na krąg potencjalnych uczestników tego typu rozwiązania tj. wyłącznie podatników VAT czynnych.

W szczególności należy poinformować, iż Gmina Miejska Świdwin będzie realizowała zapłaty za otrzymane faktury na specjalny utworzony przez Bank w tym celu tzw. „rachunek VAT”. Tylko faktury otrzymane przez Gminę Miejską Świdwin od podatników VAT z wykazaną kwotą podatku VAT będą regulowane w przedmiotowy sposób.

Należy również wskazać, iż zapłata w ramach podzielonej płatności VAT będzie mogła odbywać się od 1 lipca 2018 r. wyłącznie na rachunek bankowy do którego Bank przyjmującego przelew prowadzi rachunek VAT. Zatem na wystawianych fakturach na rzecz Gminy Miejskiej Świdwin,

kontrahenci muszą pod rygorem odrzucenia przelewu wskazywać od 1 lipca 2018 r. rachunek bankowy z otwartym rachunkiem VAT. Podanie rachunku bankowego „prywatnego” uniemożliwi przez Gminę Miejską Świdwin i jej jednostki organizacyjne zapłatę za fakturę a kontrahenta narazi na opóźnienie w otrzymaniu przelewu.

Ponadto należy poinformować w miejscach zwyczajowo przyjętych, iż z modelu podzielonej płatności zostały wyeliminowane faktury wystawiane na rzecz mieszkańców w ramach gospodarki komunalnej. Osoby fizyczne nie mogą korzystać z nowych rozwiązań. Z nowych rozwiązań nie mogą także korzystać osoby co prawda prowadzące działalność gospodarczą ale nie będące podmiotami o statusie czynnego podatnika VAT.

IV. Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych.

Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych jest narzędziem wykorzystywanym przy dokonywaniu oceny ryzyka braku dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych udokumentowanych fakturą z wykazaną kwotą podatku od towarów i usług (VAT). Określa najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa w zakresie podatku VAT oraz nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku której nabyli towar, służy oszustwu w zakresie VAT. Zwalczanie oszustw i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112/WE Rady Europejskiej z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W konsekwencji krajowe organy administracyjne i sądowe nie tylko mogą, ale powinny odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnikowi, jeżeli na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z oszustwem lub nadużyciem. Konsekwentnie odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego powinna mieć miejsce w każdym przypadku, gdy sam podatnik popełnia oszustwo lub nadużycie, jak i wtedy, gdy podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

W przypadku podatnika, który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli podatnik, przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT. Tym samym, dla oceny, czy w danym przypadku zasadne jest kwestionowanie prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego kluczowe znaczenie ma ocena, czy w konkretnej sprawie, w której stwierdzono oszustwo w zakresie VAT, podatnik powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem lub nadużyciem w zakresie VAT. Co do zasady, dla dochowania należytej staranności podatnik powinien zweryfikować swojego kontrahenta, czyli dostawcę towaru i okoliczności transakcji z nim zawieranej.

Metodyka dotyczy zatem przesłanek dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, czyli relacji z dostawcą towaru i okoliczności transakcji z nim zawieranej. Jeżeli podatnik nie będzie odpowiednio uważny przy zawieraniu transakcji, a więc zignoruje obiektywne okoliczności, wskazujące na to, że transakcja może mieć na celu naruszenie prawa lub oszustwo, wówczas powinno zostać zakwestionowane prawo tego podatnika do odliczenia podatku naliczonego. W związku z większym ryzykiem w przypadku transakcji z nowym kontrahentem wprowadzono rozróżnienie na przesłanki oceny na etapie rozpoczęcia współpracy z kontrahentem (pkt 1) oraz w trakcie trwania współpracy (pkt 2). Dodatkowo przedstawiono przykładowe działania, których podjęcie przez podatnika powinno przyczynić się do zweryfikowania przez niego okoliczności związanych z transakcją, w celu wykazania dochowania należytej staranności przy podejmowaniu decyzji o zawarciu transakcji z danym kontrahentem. Podjęcie przez podatnika działań wskazanych w Metodyce istotnie zwiększa prawdopodobieństwo dochowania przez podatnika należytej staranności. Jednakże należy podkreślić, że – mając na uwadze mnogość sytuacji, które mogą wystąpić w praktyce życia gospodarczego – do rzetelnej oceny dochowania należytej staranności, w toku postępowania organy podatkowe mogą uwzględniać również inne okoliczności transakcji oraz podjęte przez podatnika działania. Z drugiej strony, należy stwierdzić, iż niepodjęcie tych działań także nie powoduje automatycznie utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. W przypadku kwestionowania rozliczeń w podatku VAT, podatnik może wykazywać, że dochował należytej staranności przy zawieraniu transakcji w dowolny inny sposób. Należy podkreślić, że wyłudzenia VAT mają miejsce najczęściej w przypadku transakcji o większej skali, dlatego też wskazane w Metodyce okoliczności powinny być stosowane z uwzględnieniem wartości transakcji.

1. Ocena na etapie rozpoczęcia współpracy z kontrahentem.

Na potrzeby Metodyki przyjmuje się, że rozpoczęcie współpracy z kontrahentem stanowi zawarcie transakcji z podmiotem, z którym podatnik wcześniej nie zawierał transakcji handlowych dotyczących towarów. Przy czym za rozpoczęcie współpracy z kontrahentem należy uznać również sytuację, w której transakcja jest zawierana z podmiotem, z którym podatnik zawierał już wcześniej transakcje, ale nowe transakcje będą dotyczyły towarów nieobjętych dotychczas branżą lub profilem działalności tego podmiotu i które dotychczas nie były od niego nabywane przez podatnika. Pojęcie kontrahenta należy odnosić do przedsiębiorcy (sprzedawcy), który dokonuje dostawy towaru na rzecz podatnika.

1.1. Kryteria formalne.

Ocena dochowania należytej staranności powinna uwzględniać dokonanie sprawdzenia formalnego statusu kontrahenta. W szczególności następujące przesłanki mogą wskazywać, że podatnik nie zweryfikował swojego kontrahenta w stopniu wystarczającym, co może prowadzić do wniosku, że nie dochował należytej staranności:

- brak rejestracji kontrahenta w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) – o ile rejestracja w KRS lub CEIDG jest wymagana w przypadku kontrahenta;
- kontrahent nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny – nabywca może to zweryfikować przez usługę „Sprawdzenie statusu podmiotu VAT”, dostępną na Portalu

Podatkowym lub poprzez złożenie wniosku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego;

- kontrahent jest – na moment transakcji – wpisany do prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazu podmiotów, które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT lub które nie zostały zarejestrowane przez naczelnika urzędu skarbowego, na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą o VAT”;
- kontrahent nie posiada, lub – pomimo żądania podatnika – nie przedstawił wymaganych koncesji i zezwoleń dotyczących towarów będących przedmiotem planowanych transakcji;
- osoby zawierające umowę/dokonujące transakcji nie posiadają umocowania do działania w imieniu kontrahenta – podatnik może przykładowo zweryfikować umocowanie osób upoważnionych do udzielenia pełnomocnictw w imieniu kontrahenta na podstawie danych z KRS lub CEIDG.

Ocena, czy podatnik dochował należytej staranności, w sytuacji gdy kontrahent podatnika był na moment transakcji wpisany do prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazu podmiotów, które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT czynni, powinna jednak uwzględniać, czy w późniejszym okresie nie zostało przywrócone zarejestrowanie kontrahenta. Analogicznie, ocena dochowania należytej staranności przez podatnika, który zawarł transakcję z kontrahentem, który – na moment zawarcia tej transakcji – nie był wpisany do rejestru podatników VAT czynnych, powinna również uwzględniać czy w późniejszym okresie podatnik nie został do tego rejestru wpisany.

1.2. Kryteria transakcyjne.

Przedstawiona poniżej lista kryteriów transakcyjnych oceny dochowania należytej staranności nie ma charakteru zamkniętego i nie można wykluczyć, że mogą wystąpić inne okoliczności, które mogą wskazywać na istnienie ryzyka udziału w oszustwie. Stwierdzenie przez organy, że podatnik zweryfikował okoliczności transakcji wskazane w Metodocyce, powinno istotnie zwiększać prawdopodobieństwo dochowania przez podatnika należytej staranności. Jednakże należy podkreślić, że – mając na uwadze mnogość sytuacji, które mogą wystąpić w praktyce życia gospodarczego – do rzetelnej oceny dochowania należytej staranności, w toku postępowania organy podatkowe mogą uwzględniać również inne okoliczności transakcji, jakie w danym przypadku uznają za konieczne.

Transakcja została przeprowadzona bez ryzyka gospodarczego.

Za nietypową należy uznać sytuację, gdy kontrahent (dostawca) lub podmiot działający w jego imieniu proponuje podatnikowi dalszą sprzedaż dostarczonych przez kontrahenta towarów wskazanemu przez ten podmiot nabywcy, przy czym ten nabywca płaci należność za towar podatnikowi, zanim ten zapłaci swojemu kontrahentowi. Tym samym, płatność za towar (od podmiotu wskazanego przez kontrahenta – przez podatnika – do kontrahenta) zabezpiecza transakcję u podatnika zanim jeszcze dojdzie do dostawy towaru. Podstawową okolicznością, która wskazuje na co najmniej nietypowy przebieg transakcji, jest praktycznie całkowite wyeliminowanie ryzyka gospodarczego dla podatnika. Brak ryzyka gospodarczego wynika z faktu, że podatnik dokonuje transakcji, zazwyczaj o znacznej wartości (kupi i sprzedaje

towary), ale nie angażuje w tę transakcję żadnych własnych środków finansowych (płaci pieniędzmi uzyskanymi od podmiotu, któremu sprzedał ten towar), ani nie musi szukać klienta, któremu sprzeda zakupiony towar. Na ryzyko udziału w oszustwach podatkowych wskazywać może zastosowanie przelewów natychmiastowych do płatności za towar.

Przykładowy przebieg transakcji bez ryzyka gospodarczego jest następujący:

- spółka A oferuje towar za 200 000 zł spółce B;
- spółka A wskazuje spółce B kontrahenta – spółkę C, który jest chętny do nabycia towaru od spółki B za 210 000 zł;
- spółka C płaci 210 000 zł na rzecz spółki B;
- spółka B płaci 200 000 zł na rzecz spółki A ze środków otrzymanych wcześniej od spółki C;
- spółka B zarabia 10 000 zł na transakcji, mimo że nie angażuje żadnych własnych środków finansowych, nie ponosi żadnego ryzyka gospodarczego oraz nie wykazuje żadnej inicjatywy w przeprowadzeniu transakcji.

Podatnik dokonał płatności gotówką lub skorzystał z obniżenia ceny w przypadku płatności gotówką, gdy wartość transakcji przekracza 15.000,00 zł.

Dla oceny dochowania należytej staranności znaczenie może mieć sytuacja, kiedy podatnik decyduje się na skorzystanie z rabatu wynikającego z zapłaty gotówką, a także wyrażając zgodę na sztuczny podział transakcji na szereg płatności mniejszych niż 15.000,00 zł w celu ominięcia wymogów wynikających z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Podatnik zapłacił za towar przelewem na dwa odrębne rachunki bankowe, rachunek podmiotu trzeciego lub rachunek zagraniczny.

Przy ocenie dochowania przez podatnika należytej staranności należy wziąć pod uwagę sytuację, w której płatność za towar została dokonana na rachunek podmiotu trzeciego lub rachunek zagraniczny, o ile nie ma to wyraźnego uzasadnienia ekonomicznego (np. umowa cesji, faktoring). Płatność za towar przelewem na dwa odrębne rachunki bankowe powinna natomiast budzić wątpliwości, jeżeli cenę netto za zakupione towary zapłacono na rachunek bankowy wskazany przez kontrahenta, a zawarty w cenie towarów VAT został zapłacony na inny (wskazany przez kontrahenta) rachunek bankowy.

Cena towaru oferowanego podatnikowi przez kontrahenta znacząco odbiegała od ceny rynkowej bez ekonomicznego uzasadnienia.

Przy analizie kryterium rynkowości ceny towarów – z racji braku ugruntowanych relacji handlowych między podatnikiem a kontrahentem – należy uwzględnić cenę oraz sposób jej kalkulacji, istniejące na danym rynku w czasie, gdy transakcja była realizowana. Niska cena oferowanych przez kontrahenta towarów, powinna sprowokować podatnika do zachowania podwyższonych standardów przy sprawdzaniu tego kontrahenta. Decydujące znaczenie powinien mieć przy tym nie tyle sam fakt obniżenia ceny, ale to, czy istnieje ekonomiczne uzasadnienie dla takiego zachowania kontrahenta. Analiza rynkowości zastosowanej ceny uwzględniać musi specyfikę branży, etap obrotu (hurt, duży hurt, itp.) i jego wielkość.

Znacząca różnica między ceną oferowaną przez kontrahenta a ceną rynkową może wskazywać, że celem transakcji nie było osiągnięcie zysku przez kontrahenta. Jako przykład sytuacji, w których cena towarów – bez ekonomicznego uzasadnienia – znacząco odbiega od ceny rynkowej można wskazać sytuację, gdy nowo powstały podmiot oferował „atrakcyjną” cenę w porównaniu do cen konkurentów, którzy działali na danym rynku przez wiele lat (np. jeżeli duży dystrybutor danego towaru nie jest w stanie zaoferować ceny porównywalnej z tą proponowaną przez kontrahenta), lub gdy bardzo atrakcyjną cenę oferował kontrahent, który był relatywnie małym przedsiębiorcą na danym rynku (nie dotyczy producentów danego towaru) i w związku z tym standardowo nie powinien był uzyskiwać np. tak dużego rabatu z uwagi na poziom obrotów – od producenta/dystrybutora tego towaru – który mógłby uzasadniać niską cenę. Wśród okoliczności, które mogą wskazywać na istnienie ekonomicznego uzasadnienia dla stosowania ceny, która odbiega od ceny rynkowej, można wskazać przykładowo sytuację, gdy odstępstwo od ceny rynkowej wynikało z akcji promocyjnej, w tym również takiej, która potwierdzona była publiczną ofertą (strony www, portale branżowe) lub programem lojalnościowym.

Podatnik nabył od kontrahenta towary, które należą do innej branży niż ta, w której działa kontrahent i których dotychczas podatnik od niego nie nabywał, jeżeli zmiana profilu działalności kontrahenta nie ma uzasadnienia ekonomicznego.

Niejednokrotnie do oszustw dochodzi w przypadkach, w których podmioty, które w przeszłości nie oferowały nigdy danego rodzaju towaru, nagle składają „atrakcyjne” oferty potencjalnym kontrahentom na ten towar. Nie w każdym przypadku nabycie towarów, które nie stanowią zasadniczej części działalności kontrahenta, musi się wiązać z jego udziałem w procederze oszustw podatkowych. Oferowanie towarów z innej branży niż te, które były wcześniej sprzedawane przez kontrahenta, może mieć bowiem uzasadnienie ekonomiczne, w szczególności gdy zmienia on dotychczasowy profil działalności. Przykładowe okoliczności, które uzasadniają ekonomicznie oferowanie towarów przez kontrahenta z innej branży niż dotychczasowa, są następujące:

- dostawa wynikała z żądania klienta kompleksowego wykonania tej czynności (dostawca obok towarów, które wynikają z profilu jego działalności, oferuje towary spoza tego profilu, ale wynikało to nie z jego oferty, a z zapytania nabywcy);
- dostawca miał w ofercie takie towary, ale nie oferował ich wcześniej danemu podatnikowi lub podatnik nie był zainteresowany nabyciem takich towarów od tego dostawcy;
- rozszerzenie działalności o nowy zakres towarów przez dostawcę było potwierdzone publiczną ofertą dostawy takich towarów, referencjami producenta/dostawcy lub informacją na stronie www podmiotu, lub w portalach branżowych, odpowiednim wpisem w PKD lub jego aktualizacją;
- nowo oferowane towary były objęte obrotem koncesjonowanym i podmiot uzyskał stosowne koncesje lub zezwolenia.

Kontakt z kontrahentem lub osobą go reprezentującą nie był odpowiedni dla okoliczności danej transakcji.

Można wskazać na następujące przypadki, w których podatnik powinien być mieć wątpliwości co do tego, czy kontakt z kontrahentem lub osobą go reprezentującą był odpowiedni (dotyczy wyłącznie krajowych dostaw towarów):

- kontrahent (osoba go reprezentująca) nie był rezydentem w Polsce, a kontakt z nim odbywał się wyłącznie w obcym języku, poprzez zagraniczny adres e-mail, komunikator internetowy albo telefonicznie;
- kontrahent nie był rezydentem w Polsce i nie przedstawił żadnej osoby do kontaktu w Polsce;
- kontrahent nie posiadał żadnego biura, agencji, oddziału, przedstawicielstwa w Polsce, posiadał wyłącznie zagraniczny adres miejsca prowadzenia działalności;
- kontrahent (osoba go reprezentująca) nie uwiarygadniał swojej tożsamości, tak że podatnik nie mógł mieć pewności z kim faktycznie się kontaktuje. Na przykład kontakt odbywał się z adresu e-mail, którego nie sposób było powiązać z działalnością gospodarczą kontrahenta, w e-mailach nie było żadnych danych kontrahenta, korespondencja była prowadzona za pomocą komunikatora internetowego;
- osobiste spotkanie z kontrahentem lub osobą go reprezentującą (np. agentem, przedstawicielem handlowym) było niemożliwe;
- ta sama osoba występowała jako osoba reprezentująca różne podmioty lub jako osoba, z którą uzgadniało się szczegóły transakcji dotyczących różnych podmiotów.

Kontrahent posiadał siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej pod adresem, pod którym brak było oznak prowadzenia działalności gospodarczej.

W przypadku, w którym kontrahent jako adres siedziby (lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) wskazał adres, pod którym mieściło się jedynie tzw. wirtualne biuro świadczące usługi udostępnienia adresu dla celów rejestracyjnych, mogły istnieć uzasadnione wątpliwości co do wiarygodności kontrahenta, jednak tylko wtedy, gdy posługiwanie się wirtualnym biurem nie było adekwatne dla skali działalności gospodarczej tego podmiotu. Wątpliwości co do wiarygodności kontrahenta powinna również wzbudzić sytuacja, gdy kontrahent wskazał jako siedzibę (lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej) miejsce, które pozostaje w oczywistej sprzeczności ze skalą lub rodzajem działalności kontrahenta (np. kontrahent oferuje dostawę hurtowej ilości paliwa, a siedziba mieści się w garażu). Zawarcie transakcji z takim kontrahentem może wskazywać na brak dochowania należytej staranności przez podatnika.

Wymagany przez kontrahenta od podatnika termin płatności był krótszy niż termin płatności oferowany przez innych dostawców z tej samej branży bez ekonomicznego uzasadnienia.

Kryterium terminu płatności powinno być oceniane na tle danej branży. W konsekwencji w przypadku powszechnego stosowania przedpłat przy dostawie danego rodzaju towaru brak jest podstaw do podważania wiarygodności kontrahenta. Kryterium to dotyczy zatem przypadków, gdy terminy płatności były znacząco krótsze niż standardowo stosowane w danym czasie, na danym rynku i w danej branży. Szczególne wątpliwości powinny wzbudzić sytuacje, w których obrót towarem oraz płatności następowały w szybkich cyklach.

Transakcja została zawarta na warunkach znacznie odbiegających od tych, które uznawane były w danej branży za gwarantujące bezpieczeństwo obrotu.

Wśród typowych warunków wskazujących na możliwość uczestnictwa w transakcjach mających na celu naruszenie prawa lub oszustwo można wymienić:

- ograniczenie możliwości skutecznej reklamacji zakupionego towaru;
- brak ubezpieczenia towarów i gwarancji mimo ich wysokiej wartości – w przypadku, gdy nie zastosowano innych form zabezpieczenia.;
- brak możliwości wprowadzenia do umowy dodatkowych zabezpieczeń, np. kar umownych;
- brak możliwości ustaleń co do transportu, np. transport towarów od podatnika zawsze własnym transportem kontrahenta lub kolejnego nabywcy, brak możliwości ustalenia warunków transportu, magazynowania, miejsca odbioru towaru;
- brak możliwości dokładnej weryfikacji jakości towarów, np. zakaz otwierania opakowań zbiorczych, nakaz wpisywania numerów fabrycznych towarów na opakowaniu zbiorczym bez możliwości porównania tych numerów z faktycznymi numerami na towarach.

Przy analizie powyższych warunków uwzględnić należy sytuację, w której przewagę ekonomiczną nad nabywcą posiada dostawca towaru, co mogło prowadzić do zmniejszenia możliwości negocjacji warunków transakcji.

Kontrahent dostarczał towary niezgodne z wymaganiami jakościowymi określonymi w przepisach prawa powszechnie obowiązującego.

W niektórych branżach przepisy prawa powszechnie obowiązującego określają wymagania jakościowe dla towarów, ustalając kary dla obrotu tymi towarami, które nie spełniają takich wymagań. Typowym przykładem są regulacje dotyczące obrotu paliwami ciekłymi (zawarte w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw oraz aktach wykonawczych do tej ustawy). W związku z wymogami nałożonymi na obrót paliwami, na możliwość udziału w oszustwie podatkowym wskazywać może brak posiadania przez nabywców uzyskanych od kontrahenta dokumentów potwierdzających jakość nabywanego paliwa.

Transakcja pomiędzy podatnikiem a kontrahentem nie była udokumentowana umową, zamówieniem lub innym potwierdzeniem warunków tej transakcji.

Z uwagi na dynamikę obrotu gospodarczego zawarcie umowy pisemnej może być utrudnione w niektórych przypadkach, jednakże podatnik powinien w inny sposób (np. w formie korespondencji mailowej) udokumentować warunki transakcji.

Kontrahent będący spółką kapitałową dysponował kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji.

Ryzyko udziału w procederze oszustw podatkowych może mieć miejsce, jeżeli kontrahent będący spółką kapitałową (spółką akcyjną lub spółką z ograniczoną odpowiedzialnością) posiadał kapitał zakładowy rażąco niski w stosunku do okoliczności transakcji.

Kontrahent nie posiadał zaplecza organizacyjno-technicznego odpowiedniego do rodzaju i skali prowadzonej działalności gospodarczej.

Wątpliwości podatnika powinna być wzbudzić sytuacja, w której kontrahent nie dysponuje odpowiednim zapleczem organizacyjnym, majątkowym, technicznym oraz odpowiednim zasobem kadrowym, które umożliwiają prowadzenie działalności gospodarczej w skali, którą oferuje podatnikowi. Taka sytuacja może mieć miejsce przykładowo, gdy kontrahent proponuje dostawę sprzętu AGD w znacznej ilości i o znacznej wartości, jednakże nie posiada dostępu (np. jako właściciel, najemca, leasingobiorca, nabywca usług transportowych, itp.) do odpowiednich magazynów lub środków transportu.

Kontrahent nie dysponuje stroną internetową (lub nie jest obecny w mediach społecznościowych) z informacjami odpowiednimi do skali prowadzonej działalności, mimo że jest to przyjęte w danej branży.

Okoliczność ta powinna być oceniana z uwzględnieniem specyfiki branży oraz pozostałych okoliczności transakcji, w tym jej wartości. W niektórych sytuacjach kontrahent nie posiada strony internetowej (lub nie jest obecny w mediach społecznościowych), ponieważ prowadzi działalność wyłącznie w oparciu o tzw. marketing szeptany, czy polecenie przez innych kontrahentów i w związku z tym nie potrzebuje np. prowadzenia własnej strony internetowej.

2. Ocena należytej staranności przy kontynuacji współpracy z kontrahentem.

Z uwagi na mniejsze ryzyko nieświadomego udziału podatników w procederze oszustw podatkowych w przypadku kontynuacji współpracy gospodarczej, dochowanie należytej staranności należy oceniać w sposób nieco odmienny niż na etapie nawiązania współpracy gospodarczej. Ocena należytej staranności powinna być dostosowana do już istniejącej relacji gospodarczej. Kryteria formalne (pkt 2.1.) oraz transakcyjne (pkt 2.2.) mogą być stosowane, jeżeli wykazane zostanie, że w dotychczasowych transakcjach z kontrahentem nie występowały okoliczności określone w pkt 1.1. i 1.2. (kryteria formalne i kryteria transakcyjne).

2.1. Kryteria formalne.

Na brak dochowania przez podatnika należytej staranności mogą wskazywać następujące okoliczności:

- podatnik nie weryfikował w sposób regularny czy kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny;
- podatnik nie weryfikował w sposób regularny czy kontrahent nie utracił wymaganych koncesji i zezwoleń;
- podatnik nie weryfikował w sposób regularny czy osoby zawierające umowę/dokonujące transakcji posiadają aktualne umocowania do działania w imieniu kontrahent;
- kontrahent został wpisany do prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazu podmiotów, które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT, chyba, że rejestracja kontrahenta została przywrócona w późniejszym okresie.

Przy ocenie dochowania przez podatnika należytej staranności w sytuacji kontynuacji współpracy z kontrahentem, należy wziąć pod uwagę kryteria formalne – jednakże ich wystąpienie nie musi każdorazowo oznaczać, że podatnik nie dochował należytej staranności. Przy kontynuacji współpracy z kontrahentem istotne znaczenie mają również okoliczności transakcyjne opisane w pkt 2.2.

2.2. Kryteria transakcyjne.

Najważniejszym czynnikiem przy ocenie dochowania należytej staranności jest zmiana – bez ekonomicznego uzasadnienia – dotychczasowych zasad współpracy między podatnikiem, a jego kontrahentem. Jako okoliczności, które wskazują na możliwość braku dochowania należytej staranności wskazać należy w szczególności:

- zawarcie transakcji bez ryzyka gospodarczego;
- płatność gotówką albo obniżenie ceny w razie płatności gotówką – w przypadku gdy wartość transakcji przekracza 15.000,00 zł;
- zapłata za towar na dwa odrębne rachunki bankowe (nie dotyczy mechanizmu podzielonej płatności), rachunek podmiotu trzeciego lub rachunek zagraniczny;
- cena towaru znacząco odbiegała od ceny rynkowej – bez ekonomicznego uzasadnienia;
- transakcja – bez ekonomicznego uzasadnienia – dotyczyła towarów, które należały do innej branży niż ta, w której działa kontrahent i których dotychczas podatnik od niego nie nabywał;
- termin płatności za towar od podatnika był krótszy niż standardowy termin płatności - bez ekonomicznego uzasadnienia;
- transakcja została przeprowadzona na warunkach znacznie odbiegających od tych, które uznawane były w danej branży za gwarantujące bezpieczeństwo obrotu;
- kontrahent dostarczał towary niezgodne z wymaganiami jakościowymi określonymi w przepisach prawa powszechnie obowiązującego;
- transakcja pomiędzy podatnikiem a kontrahentem nie została udokumentowana umową w formie pisemnej (w tym w formie elektronicznej), zamówieniem lub innym potwierdzeniem warunków tej transakcji;
- w dotychczasowych transakcjach kontrahent bez uzasadnienia zmienił sposób transportu towaru (np. towar miał być dostarczony z Polski, a jest przewożony z terytorium innego państwa).

3. Ocena dochowania należytej staranności przez podatnika w razie płatności przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności.

Jeżeli płatność na rzecz dostawcy towaru zostanie zrealizowana przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności, wówczas należy uznać, że podatnik dochował należytej staranności, jeżeli pozytywnie zweryfikował przesłanki formalne i nie zachodzą inne okoliczności, które w sposób jednoznaczny mogłyby wskazywać na brak dochowania należytej staranności. Dodatkowo, należy pamiętać, że realizacja płatności przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności zwolni nabywcę towaru z:

- odpowiedzialności solidarnej, o której mowa w art. 105a ust. 1 ustawy o VAT;
 - ryzyka nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w trybie art. 112b ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT oraz art. 112c ustawy o VAT.
- do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury.

Powyższe wyłączenie odpowiedzialności nie będzie mieć zastosowania w przypadku którym podatnik wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności:

- została wystawiona przez podmiot nieistniejący;
- stwierdza czynności, które nie zostały dokonane;
- podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością;
- potwierdza czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tj. czynności prawne sprzeczne z ustawą albo mające na celu obejście ustawy, czynności prawne sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, a także czynności, w przypadku których oświadczenie woli zostało złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów.

Powyższa Metodyka podlegać będzie aktualizacji m.in. z uwagi na zmiany w przepisach prawa, jak również w celu dostosowania jego treści do aktualnych potrzeb Krajowej Administracji Skarbowej albo gdyby na taką konieczność wskazywała praktyka życia gospodarczego. Okoliczności określone w Metodyce nie mają charakteru zamkniętego – organy podatkowe mogą brać pod uwagę wszystkie okoliczności jakie uznają za konieczne dla rzetelnej oceny dochowania przez podatnika należytej staranności. Każda sytuacja powinna być rozpatrywana przez organ podatkowy na tle całokształtu okoliczności towarzyszących danej transakcji gospodarczej. Zgodnie z art. 191 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

