



Należyta staranność coraz ważniejsza

Kryterium należytej staranności
w podatkowych interpretacjach
indywidualnych w latach 2018-2022

Listopad 2022

Wprowadzenie

Nadeszły czasy „należytej staranności” w podatkach

Jeszcze kilka lat temu pojęcie „należytej staranności” w prawie podatkowym funkcjonowało w bardzo ograniczonym zakresie. Owszem, pojawiało się w praktyce dotyczącej VAT, ale raczej w wąskim kontekście - zbierania dokumentacji do dostaw wewnątrzwspólnotowych, czy najbardziej oczywistych przykładów wplątania w przestępstwa karuzelowe. Jednak w ostatnich latach bardzo się to zmieniło. Ustawodawca, jako metodę walki z uszczupleniami budżetowymi, obok innych rozwiązań systemowych, zdecydował się na przerzucenie na podatników, również - a właściwie przede wszystkim - tych uczciwych, ryzyka uczestnictwa w transakcjach mogących mieć związek z nieprawidłowościami podatkowymi. W jaki sposób? Po pierwsze częściej i powszechniej egzekwując wymóg dochowania należytej staranności (np. w weryfikacji kontrahenta pod kątem odliczenia VAT), a po drugie wprowadzając wprost w przepisach kryterium dochowania należytej staranności dla niektórych transakcji, w szczególności w podatku u źródła.

Obserwując to zjawisko jako doradcy podatkowi postanowiliśmy zbadać częstotliwość posługiwania się kryterium należytej staranności w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego. W efekcie naszych badań zidentyfikowaliśmy silny trend wzrostowy, który można także skorelować z konkretnymi zmianami legislacyjnymi. Ufamy, że jest to cenna wiedza, która – dając do myślenia – pomoże zarządzać ryzykiem podatkowym.

Zapraszamy do lektury.



Kluczowe wnioski:

1279

Interpretacji indywidualnych z kryterium należytej staranności
w CIT

3147

Interpretacji indywidualnych
z kryterium należytej staranności
w latach 2018-2022

903

Interpretacje indywidualne z kryterium należytej staranności
w VAT

Należyta staranność w podatkach

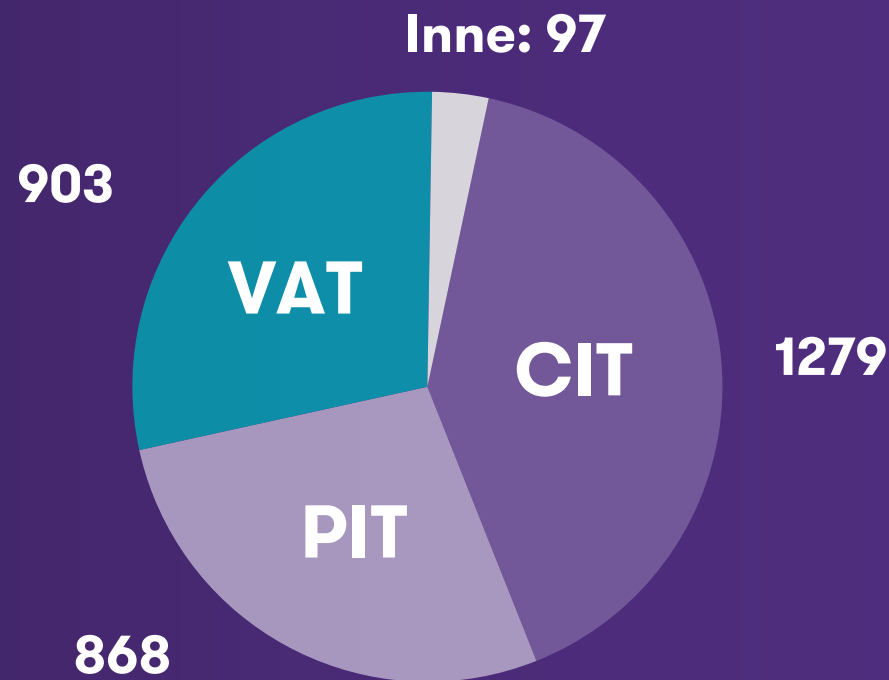
W ciągu ostatnich 5 lat na kryterium należytej staranności powołano się w ponad trzech tysiącach podatkowych interpretacji indywidualnych.

Licząc od stycznia 2018 roku do końca września roku 2022 kryterium należytej staranności zostało przywołane w 3147 podatkowych interpretacjach indywidualnych.

Najwięcej takich interpretacji – bo 1279 – dotyczyło podatku CIT. W 903 przypadkach organy skarbowe powoływały się na należyłą staranność w kwestii podatku VAT, a 868 interpretacji dotyczyło podatku PIT.

Najwyższy udział CIT w interpretacjach indywidualnych odwołujących się do kryterium należytej staranności nie powinien być zaskoczeniem. Wprost odwołując się do niego przepisy o podatku u źródła, ale też praktyka w przedmiocie zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodów, np. uzależniając rozpoznanie w kosztach strat i niedoborów od dochowania należytej staranności w ochronie towarów. Z tych samych względów to pojęcie pojawia się także w PIT. Wreszcie, w VAT dochowanie „należytej staranności” jest już powszechnie i trwale skorelowane z prawem do odliczenia VAT u nabywcy oraz do zastosowania stawki 0% dla sprzedawcy.

Wykres 1. Liczba interpretacji indywidualnych, w których pojawia się kryterium „należytej staranności” z podziałem na kategorie podatkowe w latach 2018-IIIQ2022



Źródło: System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA

Należyta staranność zyskuje na znaczeniu...

Liczba interpretacji indywidualnych, w których pojawia się należyta staranność, w ostatnich latach widocznie wzrosła.

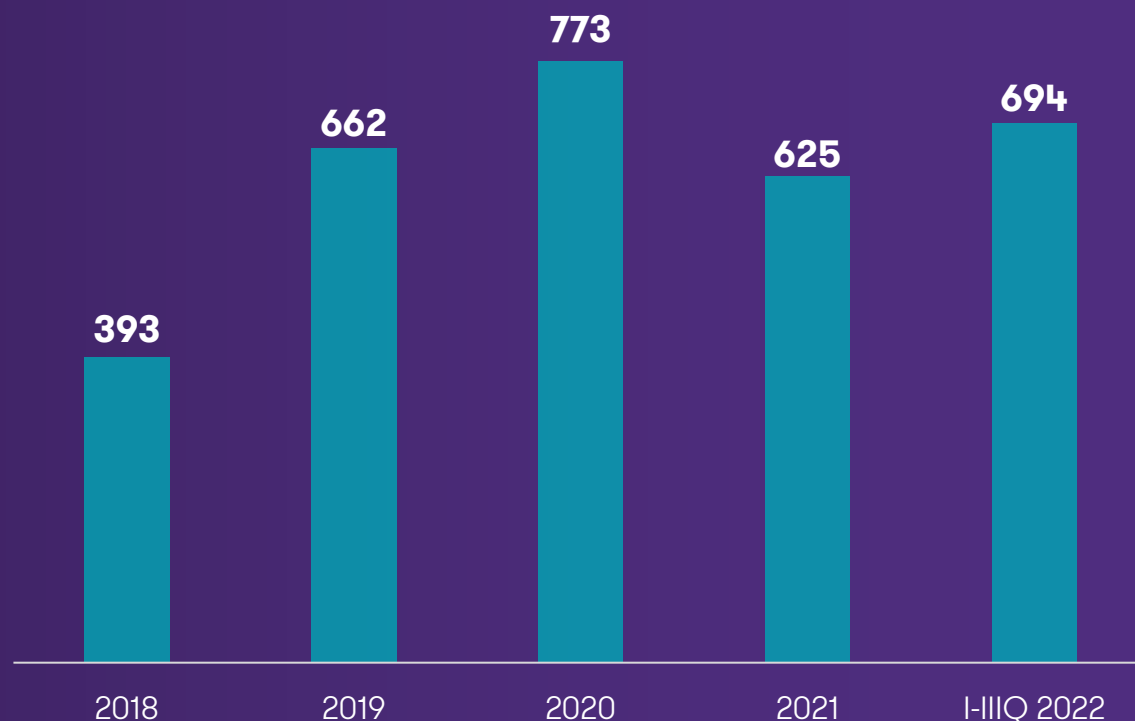
Organy podatkowe coraz częściej powołują się na należyta staranność. Widać to w przeskoku jaki nastąpił między rokiem 2018 a 2019, kiedy to liczba interpretacji zawierających to kryterium niemal się podwoiła.

W latach 2019-2021 każdego roku wydawano ponad 600 takich interpretacji, a w samym roku 2020 było ich 773. W pierwszych trzech kwartałach obecnego roku wydano już blisko 700 interpretacji indywidualnych, w których pojawia się kryterium należytej staranności.

Na wzrost liczby interpretacji dotyczących związku skutków podatkowych z należyta starannością prawdopodobnie przełożyło się wejście w życie przepisów uzależniających stosowanie obniżonej stawki lub zwolnienia z podatku u źródła od dochowania przez płatnika należytej staranności w weryfikacji uprawnień podatnika, co nastąpiło 1 stycznia 2019 r.

Spadek w 2021 r. wydaje się tendencją krótkotrwałą – wynik za pierwsze trzy kwartały 2022 r. każe spodziewać się w bieżącym roku nowego rekordu liczby wydanych interpretacji dot. stosowania kryterium „należytej staranności”.

Wykres 2. Liczba interpretacji indywidualnych, w których pojawia się kryterium „należytej staranności” z podziałem na lata



Źródło: System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA

...częściej w PIT i CIT, rzadziej w VAT

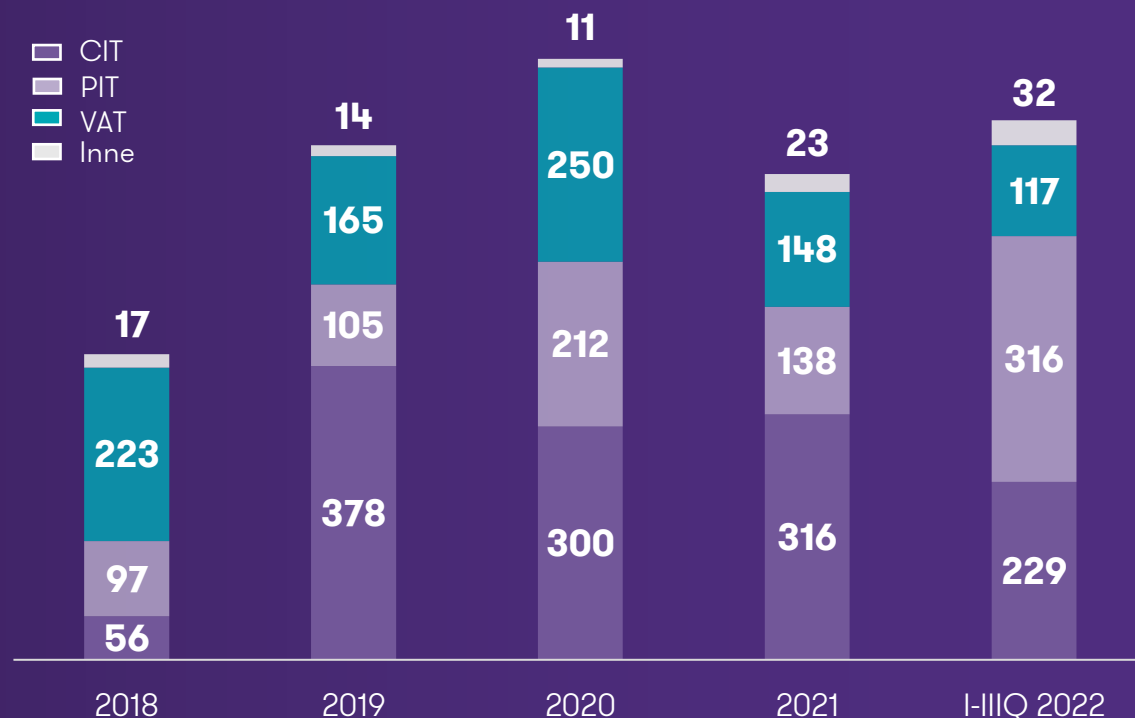
Wśród interpretacji z kryterium należytej staranności rośnie udział pism wydanych w kwestii podatku PIT i CIT, spada w podatku VAT.

W 2018 r. interpretacje indywidualne wydane w sprawie podatku VAT stanowiły ponad połowę wszystkich pism, w których pojawiło się kryterium należytej staranności. Jednak w kolejnych latach udział ten zaczął się sukcesywnie kurczyć i w pierwszych trzech kwartałach 2022 r. wynosi już jedynie 17%. W tym czasie wyraźnie wzrosła liczba interpretacji dotyczących należytej staranności w podatku PIT – z 24% do blisko 50%.

W latach 2019-2020 to kategoria CIT dominowała w tym zestawieniu, rokrocznie odnotowując ponad 300 interpretacji z należytą starannością w tle (blisko połowa wszystkich pism tego typu wydanych w tym okresie). W obecnym roku - jak dotąd - jest to „jedynie” 1/3 wszystkich interpretacji.

Wzrost zainteresowania należytą starannością w CIT wydaje się skorelowany z przepisami o podatku u źródła. Z kolei spadku ilości interpretacji dot. VAT nie należy utożsamiać ze spadkiem roli należytej staranności. Można raczej zaobserwować, że podatnicy chętniej niż występować o własne interpretacje wydają się korzystać z już dostępnej wiedzy („Metodyka należytej staranności”) i wdrażać w oparciu o nią własne procedury podatkowe.

Wykres 3. Liczba interpretacji indywidualnych, w których pojawia się kryterium „należytej staranności” z podziałem na typ podatku w latach 2018-IIIQ2022



Źródło: System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA

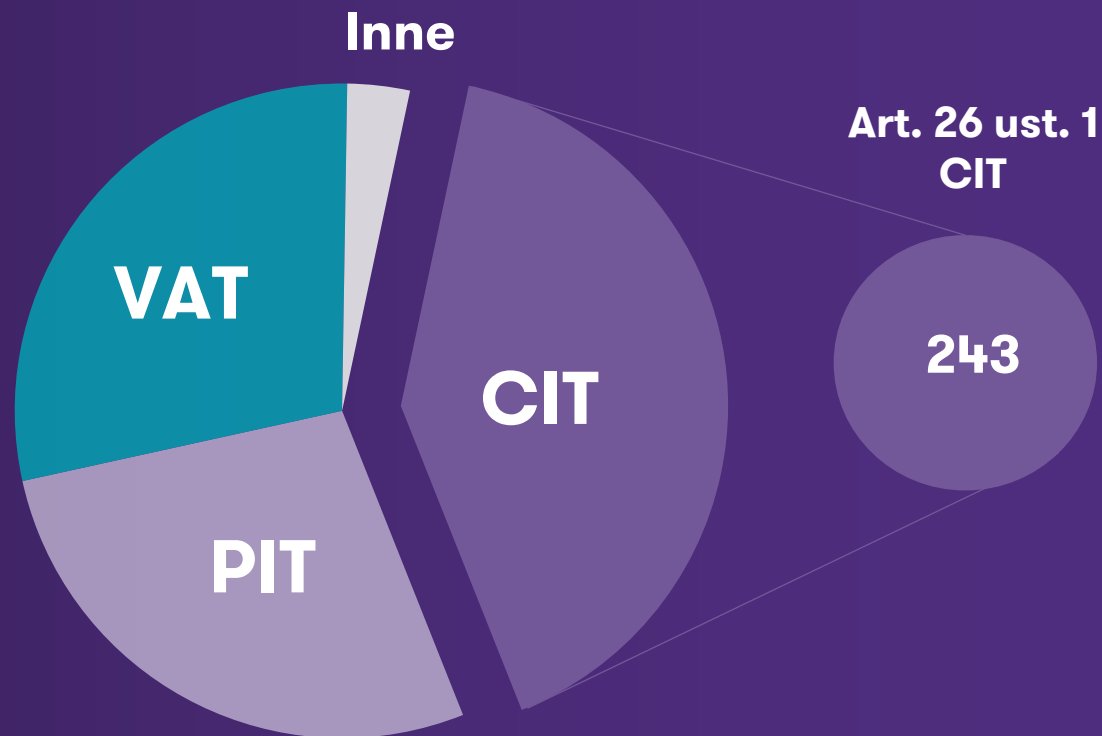
Należyta staranność w WHT

W ostatnich 5 latach wydano 243 interpretacje indywidualne, w których został poruszony temat należytej staranności w podatku u źródła (WHT).

Począwszy od 2018 r. do końca III kwartału 2022 r. podatnicy doczekali się 243 indywidualnych interpretacji podatkowych, w których został poruszony temat należytej staranności w podatku u źródła (WHT) wynikających z art. 26 ust. 1 Ustawy o CIT. To blisko 20% wszystkich interpretacji dotyczących należytej staranności wydanych w ramach podatku CIT oraz blisko 10% wszystkich badanych interpretacji odwołujących się do należytej staranności.

Tak duża liczba interpretacji podatkowych pokazuje, że temat należytej staranności jest kluczowy dla poprawności rozliczeń dotyczących podatku u źródła.

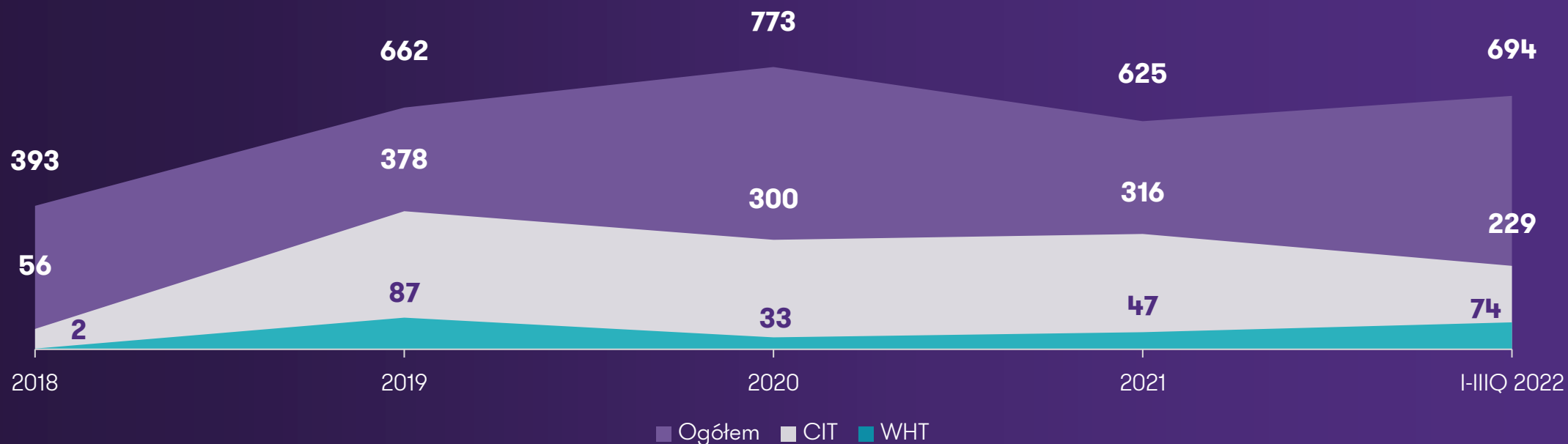
Wykres 4. Liczba interpretacji indywidualnych w ramach art. 26 ust. 1 Ustawy o CIT w latach 2018-IIIQ2022



Należyta staranność w WHT – coraz bardziej istotna i bez limitu

Należyta staranność w WHT zyskuje w ostatnich latach na znaczeniu. W tym roku powołano się na nią już w ponad 70 indywidualnych interpretacjach podatkowych, jeszcze 5 lat temu mieliśmy do czynienia tylko z dwoma takimi sytuacjami. Długo oczekiwane wejście w życie przepisów dotyczących tzw. limitu 2 mln zł (art. 26 ust. 2e CIT), powyżej którego nie można stosować automatycznie preferencji podatkowych, przyczyniło się niewątpliwie do powrotu tematu należytej staranności w podatku u źródła, także w interpretacjach podatkowych. Należy jednak pamiętać, że obowiązek należytej staranności powinien zostać dotrzymany niezależnie od wspomnianego limitu. Dotyczy to także okresu przed wejściem w życie limitu.

Wykres 5. Liczba interpretacji indywidualnych w ramach art. 26 ust. 1 Ustawy o CIT w porównaniu do interpretacji w CIT ogółem oraz wszystkich podatkowych interpretacji indywidualnych z kryterium należytej staranności w latach 2018-IIIQ2022.



Źródło: System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA

NASZYM ZDANIEM

Aby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego dla dywidend i odsetek lub preferencji wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik powinien zawsze dochować należytej staranności.

Przepisy nie przewidują jednak wykazu dokumentów, które należy zebrać i zweryfikować, co rodzi ryzyko zakwestionowania dopełnienia obowiązku należytej staranności i prawa do korzystania z preferencji. Niedochowanie należytej staranności może również skutkować karami na gruncie karnoskarbowym. W związku z tym Minister Finansów wydał projekt objaśnień, w których opisano kilka przykładów wskazujących, w jaki sposób można dochować należytej staranności. Projekt ten nie zawiera jednak wyczerpującej listy przesłanek świadczących o dochowaniu należytej staranności. Jednocześnie wydawane interpretacje podatkowe nie wyjaśniają, w jaki sposób można dochować należytej staranności. W konsekwencji należyta staranność w podatku u źródła stanowi duże wyzwanie dla polskich spółek. Jednymi z działań, które mogą one podjąć, aby spełnić ten obowiązek, jest wdrożenie odpowiedniej procedury należytej staranności lub uzyskanie opinii o stosowaniu preferencji podatkowych.

Jacek Lechna
Doradca Podatkowy
Grant Thornton



Należyta staranność w VAT

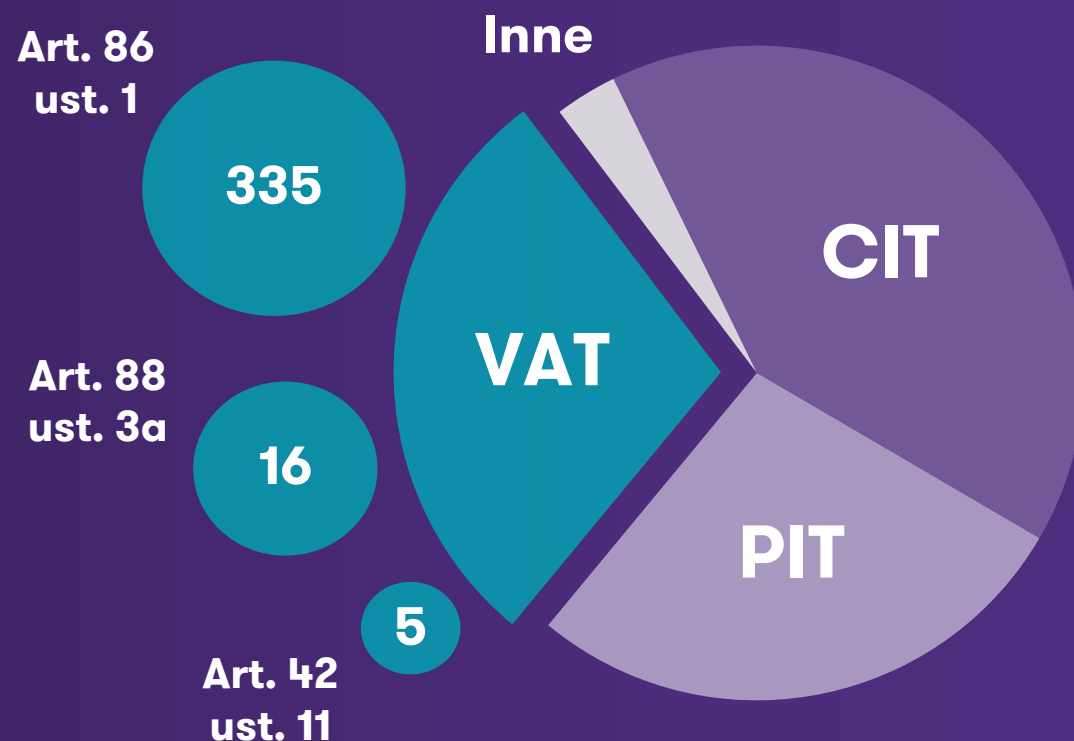
Kilka ostatnich lat to powolny spadek liczby interpretacji w VAT z należyta starannością w tle. Za ponad 1/3 z nich odpowiadał art. 86 ust. 1 Ustawy o VAT.

W badanym okresie organy podatkowe wydały ponad 900 interpretacji indywidualnych, w których powoływały się na należyta staranność w VAT. Blisko 40% z nich dotyczyła art. 86 ust. 1. W 16 przypadkach powołano się na art. 88 ust. 3a, a jedynie 5 dotyczyło art. 42 ust. 11.

Wyniki badania pokazują, że „należyta staranność” jest w VAT jednym z czynników determinujących podstawowe uprawnienie, tj. prawo do odliczenia. To do niego odwołują się zarówno interpretacje dot. art. 86 ust. 1, jak i art. 88 ust. 3a Ustawy VAT. Właśnie zabezpieczeniu tego prawa służą wdrażane przez podatników procedury należytej staranności w VAT.

Stosunkowo małą liczbę interpretacji indywidualnych dot. dokumentów pozwalających potwierdzić dokonanie dostawy do innego państwa - a co za tym idzie prawo do zastosowania stawki 0% - można wytłumaczyć utrwaloną, „dojrzałą” praktyką w tym zakresie. Podatnicy wiedzą już, jakie gromadzić dowody i w konsekwencji relatywnie rzadko o to pytają.

Wykres 6. Liczba interpretacji indywidualnych w ramach art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 3a oraz art. 42 ust. 11 Ustawy o VAT w latach 2018-IIIQ2022.



Źródło: System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA

Podatek VAT – obszar „dojrzałej praktyki” stosowania wymogu należytej staranności

Można dostrzec skorelowanie wzrostu zainteresowania „należytą starannością” w VAT z dwoma „kamieniami milowymi”. Pierwszym, w 2018 r., było prawdopodobnie opublikowanie przez Ministerstwo Finansów dokumentu „Metodyka dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych”, wyznaczającego w praktyce standardy dla procedur należytej staranności VAT. Z kolei od 1 stycznia 2020 r. mieliśmy do czynienia z wejściem w życie istotnych zmian „uszczelniających” podatek (obowiązkowa „Biała lista”, rozszerzenie mechanizmu podzielonej płatności), co przełożyło się na wzrost wagi przykładanej przez podatników do należytej staranności i zabezpieczenia prawa do odliczenia VAT.

Wykres 5. Udział poszczególnych kategorii podatkowych w liczbie interpretacji indywidualnych z kryterium należytej staranności w latach 2018-IIIQ2022.

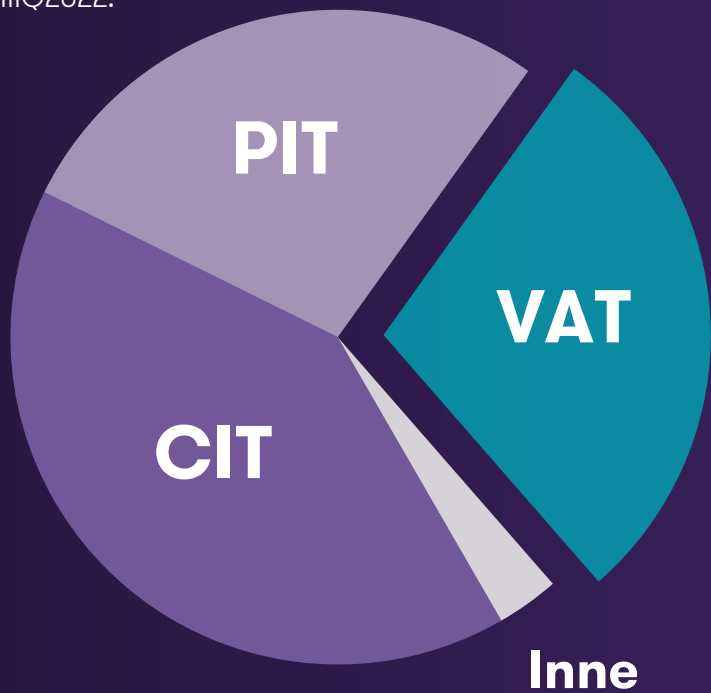


Tabela 1. Liczba interpretacji indywidualnych z kryterium należytej staranności w ramach Ustawy VAT w latach 2018-IIIQ2022 z uwzględnieniem wybranych przepisów

	Art. 86 ust. 1	Art. 88 ust 3a	Art. 42 ust. 11	VAT
2018	81	3	2	223
2019	64	4	1	165
2020	72	0	0	250
2021	72	4	2	148
I-IIIQ 2022	46	5	0	117

NASZYM ZDANIEM

Podatki w stosunku do „należytej staranności” można podzielić na 3 obszary: tam, gdzie już jest ona wymagana, gdzie dopiero zaczyna być stosowana i gdzie dopiero będzie istotna. Nie ma takiego obszaru, gdzie jej waga by spadała.

Pojęcie „należytej staranności” w podatkach jeszcze kilka lat temu ograniczało się do rozważań nad pojedynczymi, problematycznymi transakcjami. Od tego czasu bardzo wiele się zmieniło. Zmiany w przepisach mogą nie posługiwać się wprost tym pojęciem (jak w VAT, gdzie jednak „wymuszono” należyłą staranność wprowadzając „Białą listę”, obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności itp.) lub właśnie wymagać jej bezpośrednio (jak w WHT). Jednak bezdyskusyjnie rola „należytej staranności” zwiększa się i proces ten dalej trwa – w tym kierunku zmierzają np. zmiany w podatku od „przerzuconych dochodów”. Świadomość rośnie nie tylko po stronie podatników, ale i organów podatkowych, coraz częściej kwestionujących dochowanie należytej staranności przez podatnika. Wdrażanie odpowiednich procedur „należytej staranności” stało się więc koniecznością, bo stanowią najlepszą linię obrony przed zarzutami tego typu.

Łukasz Kempa
Doradca Podatkowy
Grant Thornton





O badaniu:

Badanie opisane w niniejszym raporcie zostało przeprowadzone na podstawie danych dostępnych w ramach Systemu Informacji Celno-Skarbowej EUREKA prowadzonego przez Ministerstwo Finansów. Analiza dotyczy interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe od 1 stycznia 2018 r. do 30 września 2022 r., w których znalazły się zapisy dotyczące „należytej staranności”.

Zapraszamy do kontaktu



Łukasz Kempa

Menedżer, Doradca Podatkowy
Grant Thornton
T +48 693 141 146
E Lukasz.Kempa@pl.gt.com



Jacek Lechna

Menedżer, Doradca Podatkowy
Grant Thornton
T +48 885 557 542
E Jacek.Lechna@pl.gt.com

O nas

Grant Thornton to jedna z wiodących organizacji audytorsko-doradczych na świecie, obecna w 140 krajach i zatrudniająca ponad 56 tys. pracowników.

W Polsce działamy od 29 lat. Zespół 900 pracowników wspiera naszych Klientów w takich obszarach jak audyt, doradztwo podatkowe, doradztwo transakcyjne czy outsourcing płac i kadr oraz outsourcing księgowości.

