

OSZUSTWA ZWIĄZANE Z VAT W DOBIE PANDEMII I CYFRYZACJI GOSPODARKI

Redakcja naukowa
Edyta Małecka-Ziembińska

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

**OSZUSTWA
ZWIĄZANE Z VAT
W DOBIE PANDEMII
I CYFRYZACJI
GOSPODARKI**

OSZUSTWA ZWIĄZANE Z VAT W DOBIE PANDEMII I CYFRYZACJI GOSPODARKI

Redakcja naukowa
Edyta Małecka-Ziembińska

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań 2023

Komitet Redakcyjny

*Barbara Borusiak, Szymon Cyfert, Bazyli Czyżewski, Aleksandra Gawel (przewodnicząca),
Tadeusz Kowalski, Piotr Lis, Krzysztof Malaga, Marzena Remlein, Eliza Szybowicz (sekretarz),
Daria Wieczorek*

Recenzja

Adam Adamczyk

Projekt okładki

*Boobry Group
Marta Brzóstowicz*

Redakcja i korekta

Elżbieta Turzyńska

Sugerowane cytowanie: Małecka-Ziembińska, E. (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8>

ISBN: 978-83-8211-181-1

e-ISBN: 978-83-8211-182-8

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8>

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Poznań 2023



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-
-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

<https://wydawnictwo.ue.poznan.pl/>, e-mail: wydawnictwo@ue.poznan.pl

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: Wydawnictwo eMPi², *Stanisław Tucholka*

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań

tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

SPIS TREŚCI

| | |
|---|---|
| Wprowadzenie (<i>Edyta Malecka-Ziemińska</i>) | 7 |
|---|---|

Część 1

ASPEKTY FISKALNE I NOWE TENDENCJE OSZUSTW ZWIĄZANYCH Z VAT

| | |
|---|----|
| 1. Luka VAT i jej konsekwencje dla finansów publicznych – perspektywa UE i Polski (<i>Edyta Malecka-Ziemińska</i>) | 15 |
| 2. Oszustwa związane z VAT. Ewolucja oszustw typu MTIC (<i>Łukasz Pastuszka, Dariusz Strugliński</i>) | 31 |
| 3. Ryzyko podatkowe związane z VAT w czasach pandemii (<i>Łukasz Pastuszka</i>) | 61 |
| 4. Oszustwa związane z VAT z udziałem platform cyfrowych (<i>Jan Sarnowski, Paweł Selera</i>) | 73 |

Część 2

ASPEKTY NORMATYWNE I INICJATYWY PRZECIWKO OSZUSTWOM ZWIĄZANYM Z VAT

| | |
|---|-----|
| 5. Wykroczenia i przestępstwa związane z VAT – ujęcie normatywne (<i>Magdalena Stępniaik</i>) | 95 |
| 6. Metody ograniczania luki VAT (<i>Arkadiusz Bernal</i>) | 119 |
| 7. Dochowanie należytej staranności na gruncie VAT w dobie cyfryzacji (<i>Dariusz Strugliński</i>) | 135 |
| 8. Międzynarodowa pomoc administracyjna państw członkowskich UE w zapobieganiu i zwalczaniu oszustw związanych z VAT (<i>Agnieszka Krysztofiak</i>) | 158 |
| Zakończenie (<i>Edyta Malecka-Ziemińska</i>) | 195 |

WPROWADZENIE

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/0>

 **Edyta Małecka-Ziemińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
edyta.malecka-zieminska@ue.poznan.pl

Pandemia COVID-19 spowodowała poważną recesję wielu państw na świecie. W większości z nich wprowadzono powtarzające się nakazy, zakazy i ograniczenia. Restrykcje te wraz z towarzyszącym im spowolnieniem gospodarczym spowodowały silny wzrost bezrobocia i gwałtowny spadek PKB oraz dochodu narodowego. Miały one także wpływ na znaczny rozwój szarej strefy w tym okresie. Natomiast w warunkach postpandemicznych rosnące – na skutek inflacji i dotkliwego niedoboru energii – koszty życia w większości państw Unii Europejskiej (UE) mogą uniemożliwić szybkie obniżenie poziomu szarej strefy (Schneider i Asllani, 2022, s. 11–18). W tym kontekście zasadne jest badanie wpływu warunków pandemii na formę i skalę oszustw podatkowych, dotyczących szczególnie podatku od wartości dodanej (w Polsce – podatku od towarów i usług), z uwagi na jego znaczenie fiskalne i już przed pandemią identyfikowaną dużą lukę w tym podatku.

Stan epidemii na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 wprowadzono od 20 marca 2020 r. (Rozporządzenie, 2020)¹. W okresie od marca do czerwca 2020 r. nastąpił spadek dochodów podatkowych w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego o 13,4%, a dochodów z podatku od towarów i usług o 20,7%, co spowodowane było spowolnieniem gospodarki w warunkach epidemii COVID-19. Nadzwyczajne okoliczności, w jakich działały organy administracji skarbowej, mogły być także wykorzystane do uzyskiwania nienależnych ulg oraz zwrotów VAT (NIK, 2021, s. 5).

Pandemia i związane z nią ograniczenia w życiu gospodarczym i społecznym stworzyły nowe warunki funkcjonowania zarówno dla podatników (przedsiębiorców), jak i organów podatkowych, które można rozpatrywać z wielu perspektyw.

Podatnicy na skutek ograniczonych relacji bezpośrednich musieli wypracować nowe rozwiązania zapewniające dochowanie należytej staranności i korzystać z nich.

¹ Stan epidemii zniesiono z dniem 16 maja 2022 r., zastępując go stanem zagrożenia epidemicznego (Rozporządzenie, 2022), który odwołano z dniem 1 lipca 2023 r. (Rozporządzenie, 2023).

Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziemińska, E. (2023). Wprowadzenie. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 7–11). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/0>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Pojawiły się także nowe formy oszustw, np. dotyczące wykorzystania pustych faktur w celu wyłudzenia pomocy przeciw COVID-19. Epidemia zahamowała przepływ towarów oraz wpłynęła na spadek liczby zamówień zarówno na rynku krajowym, jak i międzynarodowym, co dla części podatników oznaczało zmniejszenie przychodów. Zakres oddziaływania ograniczeń COVID-19 w dużej mierze zależał jednak od branży, w której działali podatnicy. Pogorszenie kondycji finansowej przedsiębiorców z jednej strony sprzyjało zmniejszeniu liczby wniosków o zwrot podatku od towarów i usług, z drugiej jednak strony skutkowało wzrostem liczby i wartości zwrotów w terminie 25 dni. Podatnicy chętniej korzystali bowiem z mechanizmu podzielonej płatności, tak aby jak najbardziej skrócić czas oczekiwania na zwrot tego podatku (NIK, 2021, s. 24).

Warunki COVID-19 uniemożliwiały organom podatkowym pełne wykonywanie zadań, w tym weryfikacyjnych i kontrolnych, z uwagi na ograniczone możliwości kontaktu bezpośredniego, a jednocześnie wymuszały korzystanie z dostępnych danych cyfrowych. Mimo utrudnień związanych ze stanem epidemii Najwyższa Izba Kontroli (NIK) pozytywnie oceniła działania organów podatkowych w zakresie udzielania ulg i zwolnień podatkowych, realizacji zwrotów podatku od towarów i usług oraz zapewnienia ciągłości działania urzędów. Ponadto naczelnicy urzędów skarbowych wdrożyli procedury mające na celu optymalizację realizacji zwrotów podatku od towarów i usług zgodnie z wytycznymi Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów, w których zalecono ograniczenie czynności poprzedzających zwrot tego podatku do niezbędnego minimum (zapewniającego wstrzymanie nienależnych zwrotów) oraz w szerszym zakresie wykorzystywanie danych dostępnych w systemach w dyspozycji urzędów, w tym plików JPK_VAT. Natomiast stwierdzone nieprawidłowości w zakresie zwrotów podatku od towarów i usług dotyczyły w największym stopniu braku rzetelności przy prowadzeniu analizy poprzedzającej zwrot podatku (NIK, 2021, s. 6 i 26).

Zintensyfikowany w czasie pandemii rozwój gospodarki cyfrowej i związane z nim efekty sieciowe z jednej strony stanowią wyzwanie dla skutecznego i efektywnego wymiaru i poboru podatków, a z drugiej otwierają przed administracjami podatkowymi nowe możliwości usprawnienia ich funkcjonowania. Cyfrowa sprawozdawczość ułatwia i przyspiesza czynności weryfikacyjne i kontrolne, problemem jest natomiast skuteczne i efektywne opodatkowanie gospodarki platformowej (European Commission, 2022).

Celem przedkładanej monografii jest próba identyfikacji wpływu pandemii oraz rozwoju gospodarki cyfrowej na skalę i formę oszustw związanych z VAT, szczególnie w transakcjach transgranicznych. Ponadto scharakteryzowano i oceniono podejmowane w Polsce oraz z inicjatywy UE działania w kierunku uproszczenia i uszczelnienia poboru tego podatku. Znaczenie w tworzeniu luki VAT oszustw typu MTIC (*missing trader intra-community*) oraz karuzel vatowskich zdeterminowało profil prowadzonych rozważań. Uwagę skoncentrowano na oszustwach transgranicznych z wykorzystaniem konstrukcji „znikającego przedsiębiorcy/podatnika”,

a także wyeksponowano znaczenie międzynarodowej pomocy administracyjnej państw członkowskich UE w zapobieganiu i zwalczaniu oszustw związanych z VAT.

Strukturę monografii podporządkowano założonym celom badawczym i przyjętej perspektywie poznawczej. Jej treść podzielono na dwie części.

Część pierwsza – *Aspekty fiskalne i nowe tendencje oszustw związanych z VAT* ma zarówno wprowadzający, jak i zasadniczy charakter. W rozdziale 1 Edyta Małecka-Ziemińska najpierw scharakteryzowała znaczenie fiskalne VAT w Polsce i innych państwach UE, a następnie zaprezentowała szacunki luki w tym podatku w latach 2019 i 2020 (dla UE) oraz dodatkowo w 2021 i 2022 r. (dla Polski), jednocześnie podejmując próbę zidentyfikowania wpływu na jej poziom pandemii COVID-19. Łukasz Pastuszka i Dariusz Strugliński w rozdziale 2 prezentują ewolucję oszustw związanych z VAT, m.in. w zakresie podatników biorących świadomie lub nieświadomie udział w procederze, towarów wykorzystywanych w oszustwach oraz innych działaniach podejmowanych przez nieuczciwych podatników, mających na celu utrudnienie wykrycia oszustwa. Z kolei w rozdziale 3 Łukasz Pastuszka zasygnalizował spowodowany pandemią COVID-19 wzrost ryzyka dla przedsiębiorców nieświadomego uczestniczenia w oszustwie podatkowym. Opisał, w jakich obszarach przedsiębiorcy powinni zachować szczególną ostrożność podczas transakcji gospodarczych. Pozwoliło to wyróżnić rodzaje i określić skalę problemów, przed którymi stanęli podatnicy w dobie pandemii COVID-19. Celem rozdziału 4 autorstwa Jana Sarnowskiego i Pawła Selery jest przedstawienie genezy, rodzajów i skali oszustw z udziałem platform cyfrowych oraz wdrażanych przez państwa członkowskie UE narzędzi ich ograniczania. Narzędzia te obejmują nowe obowiązki sprawozdawcze dotyczące w szczególności pośredników w handlu internetowym (platform cyfrowych) oraz zmiany ułatwiające uczciwym podatnikom wypełnianie ciążących na nich obowiązków. Tym samym rozdział ten stanowi swoisty pomost do rozważań w kolejnej części monografii.

Część drugą – *Aspekty normatywne i inicjatywy przeciwko oszustwom związanym z VAT* otwiera rozdział 5 Magdaleny Stępnik poświęcony kwestiom normatywnym oszustw vatowskich. Przedstawiono w nim wybrane wykroczenia i przestępstwa związane z VAT, w tym także zorganizowanych grup przestępczych, oraz ich penalizację. Rozdział 6 Arkadiusza Bernala zawiera przegląd i ocenę działań podejmowanych w celu ograniczenia luki w podatku od towarów i usług. Przegląd ten został przeprowadzony z uwzględnieniem różnych przyczyn powstawania luki, w szczególności przestępstw karuzelowych. Zrozumienie powodów nieosiągnięcia potencjalnego poziomu wpływów z podatku ułatwia bowiem analizę metod ograniczania luki. Celem rozdziału 7 autorstwa Dariusza Struglińskiego jest przybliżenie genezy dokumentu Ministerstwa Finansów *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* oraz wskazanie kryteriów branych pod uwagę przez organy podatkowe przy ocenie dochowania należytej staranności. Z uwagi na fakt, że pandemia COVID-19 znacząco przyspieszyła transformację cyfrową wszystkich obszarów życia, podjęta

została również próba wskazania wpływu cyfryzacji na działania, jakie może czy też powinien podjąć przedsiębiorca, aby dochować należytej staranności, a w konsekwencji uniknąć zarzutu, że wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym. Wskazano także przykładowe narzędzia (np. bazy danych) przydatne w weryfikacji kontrahenta lub transakcji. W rozdziale 8 Agnieszka Krysztofiak przedstawia zasady współpracy między państwami członkowskimi UE w obszarze VAT, mające na celu zwalczanie oszustw. Zaprezentowano instrumenty współpracy administracyjnej, takie jak zautomatyzowana wymiana informacji, wymiana informacji na wniosek, wymiana informacji bez uprzedniego wniosku, sieć Eurofisc, kontrole MLC oraz PAOE. Zidentyfikowano także wyzwania, jakie stoją przed administracjami skarbowymi państw członkowskich UE w kontekście zwalczania oszustw.

Najważniejsze wnioski wynikające z przeprowadzonych badań ujęto w zakończeniu.

Autorami rozdziałów są pracownicy naukowcy i doktoranci Katedry Finansów Publicznych oraz Katedry Finansów Przedsiębiorstw Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Akademii Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa w Wałbrzychu, a także przedstawiciele Krajowej Administracji Skarbowej.

Monografia przeznaczona jest dla osób zainteresowanych aktualnymi uwarunkowaniami, wyzwaniami i trendami w zakresie oszustw związanych z VAT oraz działaniami i inicjatywami uszczelniającymi i usprawniającymi pobór tego podatku, podejmowanymi na poziomie krajowym i europejskim. Polecana jest również studentom kierunków prawnych i ekonomicznych.

Bibliografia

- European Commission. (2022). *VAT in the digital age: executive summary*. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/141964>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2021). *Informacja o wynikach kontroli. Ulgi i zwolnienia podatkowe oraz inne instrumenty wsparcia podatników w okresie epidemii COVID-19*. Nr ewid. 157/2021/P/21/008/KBF. Departament Budżetu i Finansów. <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/21/008/KBF/>
- Rozporządzenie. (2020). Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r., poz. 491).
- Rozporządzenie. (2022). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 maja 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. z 2022 r., poz. 1025).

-
- Rozporządzenie. (2023). Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. z 2023 r., poz. 1118).
- Schneider, F. i Asllani, A. (2022). *Taxation of the Informal Economy in the EU. Study requested by the FISC committee*. European Parliament. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/734007/IPOL_STU\(2022\)734007_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/734007/IPOL_STU(2022)734007_EN.pdf)

Część 1

ASPEKTY FISKALNE I NOWE TENDENCJE OSZUSTW ZWIĄZANYCH Z VAT

Rozdział 1

LUKA VAT I JEJ KONSEKWENCJE DLA FINANSÓW PUBLICZNYCH – PERSPEKTYWA UE I POLSKI

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/1>

 **Edyta Małecka-Ziembińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
edyta.malecka-ziembinska@ue.poznan.pl

VAT gap and its consequences for public finances – EU and Poland perspective

Abstract

Purpose: The purpose of the chapter is to examine the fiscal significance of VAT in Poland and other European Union (EU) countries and to demonstrate its role in balancing public finances of these countries. Then, estimates of the tax gap in 2019 and 2020 (for the EU) and additionally in 2021 and 2022 (for Poland) were presented, while an attempt was made to identify the impact of the COVID-19 pandemic on its level.

Design/methodology/approach: The chapter consists of three points. The first section presents the fiscal significance and role of VAT in EU countries. The subject of the second point is the characteristics of the VAT gap in EU countries and an attempt to demonstrate the impact of the COVID-19 pandemic on its amount, while the third point presents estimates of the VAT gap for Poland in 2021 and indicates the implemented initiatives that contributed to its significant reduction.

Findings: The National Revenue Administration (KAS) successfully uses the opportunities created by the development of the digital economy in order to improve its functioning. The period of a very strong decrease in the VAT gap in Poland occurred in 2016 and 2017. Poland approached the EU average in terms of this size. During this period, the Ministry of Finance introduced many legislative, systemic and organizational measures aimed at increasing the degree of fulfillment of VAT obligations. The sealing and streamlining solutions implemented at that time and in the following years proved to be resistant to the epidemic crisis, because even then – under the conditions of restrictions in the functioning of KAS – they allowed to maintain the downward trend of the VAT gap.

Keywords: Value Added Tax, VAT gap, carousel fraud, COVID-19 pandemic.

Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziembińska, E. (2023). Luka VAT i jej konsekwencje dla finansów publicznych – perspektywa UE i Polski. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 15–30). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/1>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

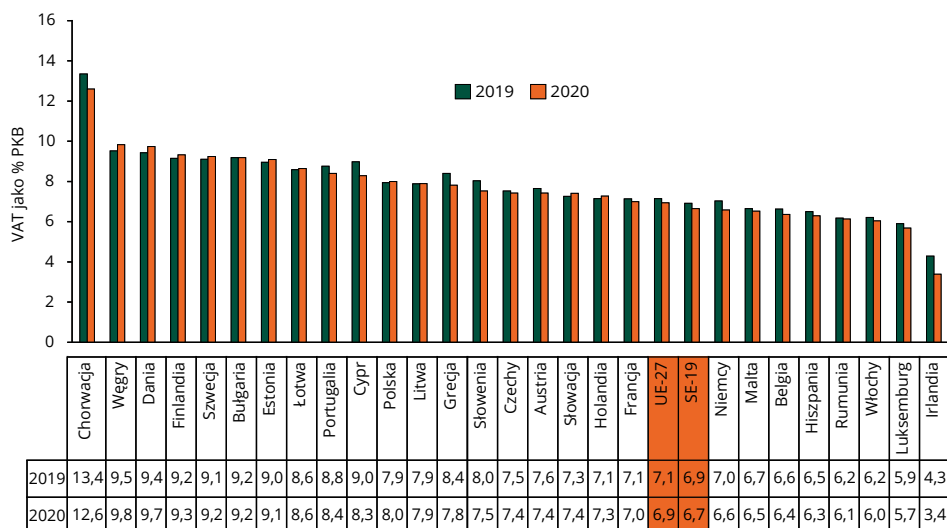
Podatek od wartości dodanej (od nazwy angielskiej *value added tax*, VAT), w Polsce nazwany podatkiem od towarów i usług, z jednej strony stanowi wydajne źródło dochodów publicznych, a z drugiej – rozpowszechnione są oszustwa podatkowe z nim związane, często wyrażane miarą luki VAT. Państwa poprzez swoje administracje skarbowe podejmują wzmożone wysiłki, aby uszczelnić i usprawnić pobór tego podatku. Celem rozdziału jest zbadanie znaczenia fiskalnego VAT w Polsce i innych państwach Unii Europejskiej (UE) oraz wykazanie jego roli w równoważeniu finansów publicznych tych państw. Zaprezentowano w nim również szacunki luki w tym podatku w latach 2019 i 2020 (dla UE) i dodatkowo w 2021 i 2022 r. (dla Polski), jednocześnie podejmując próbę określenia wpływu na jej poziom pandemii COVID-19.

Rozdział składa się z trzech punktów. W pierwszym przedstawiono znaczenie fiskalne i rolę VAT w państwach UE. Przedmiotem punktu drugiego jest charakterystyka luki VAT w państwach UE i próba wykazania wpływu na jej wysokość pandemii COVID-19, natomiast w punkcie trzecim przedstawiono szacunki luki VAT dla Polski w 2021 i 2022 r. i wskazano wdrożone inicjatywy, które przyczyniły się do jej znacznego obniżenia.

1. Znaczenie fiskalne VAT w UE

Na rysunku 1 przedstawiono udział dochodów z VAT w PKB i dochodach podatkowych w państwach UE w latach 2019 i 2020.

Udział VAT w PKB w 2020 r. w państwach UE kształtował się od 12,6% w Chorwacji do 3,4% w Irlandii, średnio wynosząc dla całej UE 6,9%, a dla państw strefy euro 6,7%. W 16 państwach udział ten w stosunku do jego wielkości z 2019 r. obniżył się, w największym stopniu w Irlandii – o 0,9 punktu procentowego (p.p.). Spadek ten średnio dla państw UE wyniósł 0,2 p.p., a dla państw strefy euro był wyższy i wyniósł 0,3 p.p. Z kolei udział VAT w dochodach podatkowych w 2020 r. kształtował się od 34% w Chorwacji do 14% we Włoszech, średnio wynosząc dla całej UE 17%, a dla państw strefy euro 16%. W 20 państwach udział ten w stosunku do jego wielkości z 2019 r. obniżył się, w największym stopniu również w Irlandii – o 2,6 p.p. Odpowiednio spadek ten średnio dla państw UE wyniósł 0,6 p.p., a dla państw strefy euro także był wyższy i wyniósł 0,7 p.p. Dane te potwierdzają negatywny wpływ pandemii COVID-19 na dochody z rozpatrywanego podatku, jednocześnie dowodząc jego dużego znaczenia fiskalnego, szczególnie w państwach Europy Środkowo-Wschodniej i państwach skandynawskich (rysunek 1).



SE-19 – państwa strefy euro

Państwa uporządkowano według najwyższego udziału VAT w PKB w 2020 r.

Rysunek 1. VAT jako % PKB i dochodów podatkowych (razem ze składkami ubezpieczenia społecznego) w państwach UE w latach 2019 i 2020

Źródło: na podstawie (European Commission, 2022b).

Dane tabeli 1 również świadczą o tym, że podatek ten jest wykorzystywany w sytuacjach kryzysowych i do zmian systemowych w zakresie dochodów publicznych. W latach 2002–2022 na 46 zmian stawki podstawowej VAT w państwach UE

Tabela 1. Stawka podstawowa VAT w państwach członkowskich UE w latach 2002–2022 (w %)

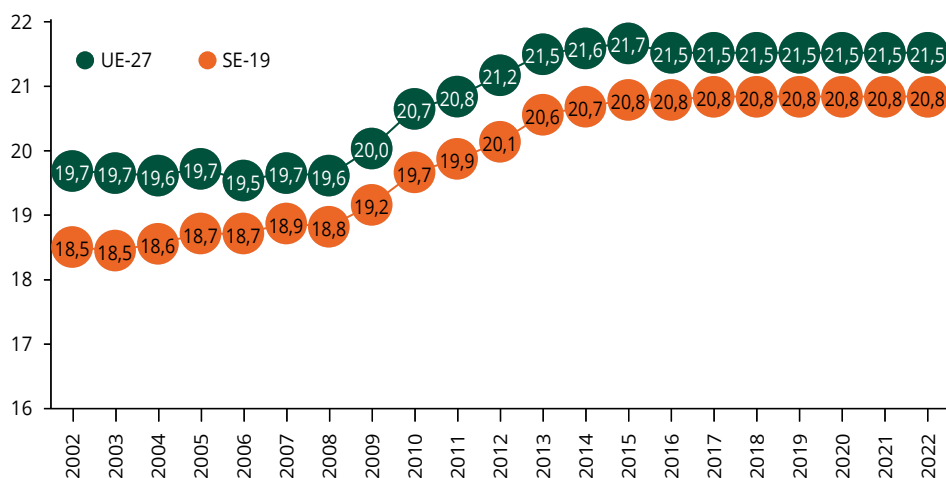
| Państwo | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | Liczba zmian | Liczba podwyżek |
|------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|--------------|-----------------|
| Belgia | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 0 | 0 |
| Bulgaria | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 0 | 0 |
| Czechy | 22 | 22 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 20 | 20 | 20 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 3 | 2 |
| Dania | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 0 | 0 |
| Niemcy | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 1 | 1 |
| Estonia | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 1 | 1 |
| Irlandia | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 22 | 21 | 21 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 3 | 2 |
| Grecja | 18 | 18 | 18 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 3 | 3 |
| Hiszpania | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 16 | 18 | 18 | 18 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 2 | 2 |
| Francja | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 0 | 0 |
| Chorwacja | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 23 | 23 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 2 | 2 |
| Włochy | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 21 | 21 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 2 | 2 |
| Cypr | 13 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 17 | 18 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 4 | 4 |
| Łotwa | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 21 | 21 | 22 | 22 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 3 | 2 |
| Litwa | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 19 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 2 | 2 |
| Luksemburg | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 | 17 | 17 | 17 | 17 | 17 | 17 | 17 | 1 | 1 |
| Węgry | 25 | 25 | 25 | 25 | 20 | 20 | 20 | 25 | 25 | 25 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 3 | 2 |
| Malta | 15 | 15 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 18 | 1 | 1 |
| Holandia | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 1 | 1 |
| Austria | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 0 | 0 |
| Polska | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 1 | 1 |
| Portugalia | 19 | 19 | 19 | 21 | 21 | 21 | 20 | 20 | 21 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 4 | 3 |
| Rumunia | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 20 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 3 | 1 |
| Słowenia | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 1 | 1 |
| Słowacja | 23 | 20 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 3 | 1 |
| Finlandia | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 23 | 23 | 23 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 24 | 2 | 2 |
| Szwecja | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 0 | 0 |

Ponieważ stawki VAT mogą być zmieniane w trakcie roku, w tabeli 1 uwzględniono stawki obowiązujące powyżej 6 miesięcy w danym roku lub w dniu 1 lipca danego roku.

Każdą kolejną zmianę zaznaczono ciemniejszym kolorem.

Źródło: na podstawie (European Commission, 2022b).

aż 37 to jej podwyżki, a zaledwie 9 – jej obniżki. W rezultacie tych zmian średnia stawka tego podatku w państwach UE wzrosła o blisko 2 p.p. – z 19,7% w 2002 r. do 21,5% w 2022 r. W grupie państw strefy euro wzrost ten był jeszcze silniejszy i wyniósł 2,3 p.p., jednak średnia wysokość tego podatku w tych państwach w 2022 r. (podobnie jak w 2002 r.) ukształtowała się poniżej średniej dla całej UE i wyniosła 20,8%. Skokowy wzrost stawek VAT nastąpił po kryzysie finansowym w latach 2007–2009 (tabela 1 i rysunek 2). Podatek ten powszechnie wykorzystano wówczas do zwiększenia dochodów budżetowych oraz ograniczenia deficytu budżetowego i całego sektora finansów publicznych.



SE-19 – państwa strefy euro

Rysunek 2. Średnia stawka podstawowa VAT w państwach UE i strefy euro w latach 2002–2022 (w %)

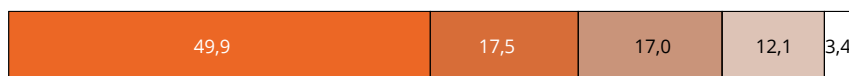
Źródło: na podstawie danych tabeli 1.

W Polsce VAT jest najbardziej wydajnym dochodem budżetu państwa, stanowiąc 43,6% jego dochodów ogółem oraz połowę jego dochodów podatkowych (rysunek 3). Jego znaczenia fiskalnego dowodzi także to, że w ramach procedur ostrożnościowych i sanacyjnych, uruchamianych w przypadku, gdy państwowy dług publiczny przekroczy 55% PKB, jego oddziaływanie na dochody budżetowe uznano za najistotniejsze (Ustawa, 2009, art. 86 ust. 1 pkt 2 lit. e).

Z jednej strony na realizację dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług w 2021 r. miała wpływ w dalszym ciągu sytuacja makroekonomiczna związana z pandemią COVID-19, a z drugiej – pozytywny wpływ na dochody budżetu państwa miały wdrożone w latach poprzednich i kontynuowane w 2021 r. działania w zakresie uszczelniania poboru tego podatku (Rada Ministrów, 2022, s. 72). Na wysoką realizację dochodów z podatku od towarów i usług

Dochody ogółem budżetu państwa w 2021 r. (494,8 mld zł)

■ dochody podatkowe (432,2 mld zł) ■ pozostałe dochody (62,7 mld zł)

Dochody podatkowe budżetu państwa w 2021 r. (432,2 mld zł)

■ PTU (215,7 mld zł) ■ akcyza (75,8 mld zł) ■ PDOF (73,6 mld zł)
 ■ PDOP (52,4 mld zł) □ pozostałe podatki (14,7 mld zł)

PTU – podatek od towarów i usług

PDOF – podatek dochodowy od osób fizycznych

PDOP – podatek dochodowy od osób prawnych

Rysunek 3. Dochody ogółem i dochody podatkowe budżetu państwa w Polsce w 2021 roku (w %)

Źródło: na podstawie (Rada Ministrów, 2022, s. 69).

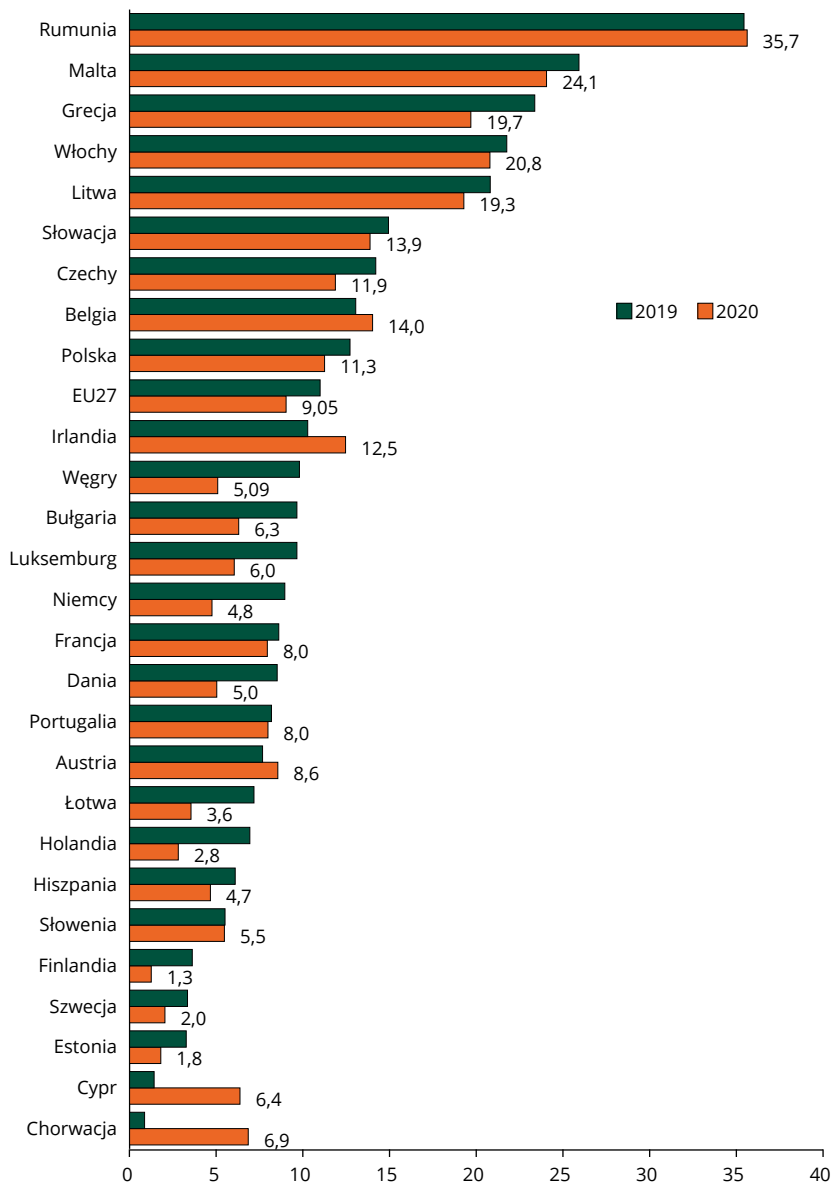
oddziaływała także najwyższa od 2001 r. inflacja, która w całym 2021 r. wyniosła 5,1% (NIK, 2022b, s. 137).

Biorąc pod uwagę tak istotne znaczenie fiskalne VAT w Polsce i w niektórych państwach UE, warto podkreślić redystrybucyjne oddziaływanie tego podatku, charakteryzujące się regresją w stosunku do wyższych dochodów, co powinno być uwzględniane w polityce podatkowej państwa. Dalsza część rozdziału będzie dotyczyła stopnia niewywiązywania się z obowiązków w tym podatku, czego miarą może być luka VAT. Fenomenem tego podatku jest bowiem to, że jako wydajne źródło dochodów publicznych stanowi on jednocześnie wyzwanie w zakresie skutecznego poboru przez administrację skarbową.

2. Luka VAT w UE

Luka VAT może być rozumiana „jako różnica pomiędzy teoretycznymi, wynikającymi z obowiązujących przepisów a faktycznymi wpływami z podatku od towarów i usług, w tym wynikająca z wyłączeń i oszustw, bankructw podatników podatku od towarów i usług czy pomyłek (wyrażona jako procent teoretycznych wpływów)” (NIK, 2022a, s. 4). Istotną rolę w determinowaniu jej wysokości odgrywają zarówno czynniki o charakterze koniunkturalnym, jak i strukturalnym (Konopczak, 2022, s. 63).

Na rysunku 4 przedstawiono szacunki luki VAT w państwach UE w latach 2019 i 2020, a więc już po wybuchu pandemii COVID-19. Luka VAT średnio w UE w 2020 r. wyniosła 93 mld euro, czyli około 9,1% dochodów potencjalnych,



Rysunek 4. Luka VAT w państwach UE w latach 2019 i 2020 (jako % dochodów teoretycznych)

Źródło: na podstawie (European Commission, 2022a, s. 41).

co oznacza spadek w stosunku do 2019 r. o ponad 31 mld euro (European Commission, 2022a, s. 40). W 21 państwach UE luka się obniżyła w stosunku do 2019 r., w największym stopniu na Węgrzech – o 4,74 p.p., natomiast w 6 państwach wzrosła – najwięcej w Chorwacji i na Cyprze – odpowiednio o 6 i 5 p.p. (rysunek 4).

Poprawę ściągальności VAT w 2020 r., mierzoną malejącą luką w tym podatku w 2020 r. w stosunku do roku 2019, można uznać za nieco zaskakującą wobec pesymistycznych prognoz formułowanych jeszcze w trakcie 2020 r. Spodziewano się wówczas, że pandemia COVID-19 nie tylko znacząco obniży wzrost gospodarczy państw UE, lecz również negatywnie wpłynie na ściągальność VAT i całkowite dochody z tego podatku (European Commission, 2020).

Można wskazać kilka przyczyn pozytywnej tendencji obniżania luki VAT. Jedną ze zmian zaobserwowanych w 2020 r. był wzrost liczby transakcji elektronicznych, co mogło utrudniać nieprzestrzeganie przepisów. Wartość transakcji elektronicznych wzrosła w UE o około 8% pomimo spadku ogólnej wartości transakcji. Wzrost zgodności rozliczeń z przepisami prawa mógł również wynikać ze zmiany struktury wydatków, przejawiającej się relatywnie wyższymi zakupami towarów, a mniejszymi zakupami usług w sektorach, w których niezgodność rozliczeń z przepisami prawa jest zazwyczaj wyższa, np. związanych z turystyką. Przestrzeganie w większym stopniu przepisów dotyczących VAT może również wynikać z uwarunkowań aplikowania o środki wsparcia, często uzależnionych od płacenia podatków (European Commission, 2022a, s. 33). Środki wsparcia w postaci transferów rządowych lub odroczonej bądź zmniejszonej obciążenia podatkowych osiągnęły bezprecedensowe wartości. Tylko do końca 2020 r. rządy na świecie zmobilizowały blisko 14 bln dolarów w ramach różnych form wsparcia fiskalnego. Obejmowało ono dodatkowe środki wydatkowania, programy ulg podatkowych (7,8 bln dolarów) oraz pożyczki i gwarancje kredytowe (6 bln dolarów) (Małecka-Ziemińska, 2021a, s. 36).

Oddziaływanie tych czynników na zmiany luki VAT jest jednak zróżnicowane w przekroju państw UE i nie znajduje potwierdzenia w analizie z wykorzystaniem współczynników korelacji (European Commission, 2022a, s. 37). Wynika to ze złożoności procesów gospodarczych, ich zróżnicowanych uwarunkowań oraz wielopłaszczyznowego, w części nieobserwowalnego oddziaływania zmian podatkowych.

Według najnowszych szacunków Europolu oszustwa karuzelowe VAT lub wewnątrzspółnotowe oszustwa typu „znikający przedsiębiorca” (*missing trader intra-community*, MTIC) to najbardziej dochodowe przestępstwa w UE, przynoszące państwom członkowskim straty podatkowe w wysokości około 50–60 mld euro rocznie. Transgraniczne z definicji, gdy osiągną poziom złożoności obejmujący wysoko wyspecjalizowane zorganizowane grupy przestępcze działające w kilkunastu, a nawet w kilkudziesięciu państwach, są wówczas w zasadzie niemożliwe do

wykrycia wyłącznie z krajowej perspektywy¹. Ponieważ do popełniania tej formy oszustwa VAT wykorzystywane są usługi i dobra niematerialne, jest ona również coraz trudniejsza do zwalczania. Oszuści są wówczas elastyczni i mogą przenosić się z jednego państwa członkowskiego do drugiego, w którym kontrole są słabsze, a ponadto w niektórych krajach łatwiej jest zarejestrować nowe przedsiębiorstwa, a trudniej wyrejestrować numery VAT (European Parliament, 2022, s. 23).

Oszustwa typu MTIC wykorzystują przejściową konstrukcję podatku od wartości dodanej, która obowiązuje w UE od 1993 r. i wiąże się z wdrożeniem Jednolitego Aktu Europejskiego, który zniósł wszelkie kontrole towarów, a także zapłatę VAT, gdy towary przekraczają fizyczne granice w ramach jednolitego rynku wewnętrznego (Single European Act, 1987). Bazują one na zerowej stawce tego podatku dla transakcji transgranicznych. Dzięki temu przedsiębiorcy nabywają towary lub usługi z innego państwa członkowskiego z zerową stawką VAT, a następnie sprzedają towary lub usługi we własnym państwie z naliczonym VAT. Przedsiębiorca znika wówczas bez zapłaty VAT należnego organom podatkowym. Oszustwo karuzelowe polega na ostatecznej sprzedaży towarów lub usług z powrotem do początkowego państwa członkowskiego, w którym rozpoczął się łańcuch.

Często częścią łańcuchów MTIC i karuzel stają się oszustwa związane z procedurą celną 42. Procedura ta polega na dopuszczeniu do obrotu z jednoczesnym wprowadzeniem na rynek krajowy towarów, które podlegają zwolnieniu z VAT w przypadku dostawy do innego państwa członkowskiego (import z kraju trzeciego z bezpośrednio następującą po nim dostawą wewnątrzspółnotową) (Dyrektywa, 2006, art. 143 lit. D). Gdy łańcuch lub karuzela rozciąga się na państwa trzecie, procedura celna 42 może dodatkowo utrudniać wykrywanie tych oszustw (European Parliament, 2022, s. 18).

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej zobowiązuje UE i jej państwa członkowskie do zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych działań nielegalnych naruszających interesy finansowe Unii (Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, 2012, art. 325 ust. 1). Natomiast dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii zobowiązuje państwa członkowskie do ścigania i skutecznego karania oszustw związanych z VAT, gdy są one związane z terytorium dwóch lub większej liczby państw członkowskich Unii i całkowitą szkodą w wysokości co najmniej 10 mln euro (Dyrektywa, 2017, art. 2 ust. 2). Do czasu utworzenia Prokuratury

¹ Przykładem współpracy wielu podmiotów w zwalczaniu tego typu oszustw jest zapoczątkowana w czerwcu 2021 r. operacja *Admirał* (EPPO, 2022). Prokuratura Europejska (EPPO) wraz z organami ścigania 14 państw członkowskich UE podjęła wówczas działania w związku ze złożonym oszustwem VAT, polegającym na sprzedaży popularnych towarów elektronicznych. Akcja została przeprowadzona w Belgii, na Cyprze, we Francji, w Niemczech, Grecji, na Węgrzech, we Włoszech, na Litwie, w Luksemburgu, Holandii, Portugalii, Rumunii, Słowacji i Hiszpanii. Szerzej o tej operacji w rozdziale 2.

Europejskiej (European Public Prosecutor's Office, EPPO) wykrywanie i ściganie takich oszustw leżało w wyłącznej kompetencji państw członkowskich. Od 1 czerwca 2021 r., kiedy rozpoczął działalność urząd tej Prokuratury, państwa członkowskie mają wsparcie, gdyż jest ona właściwa do spraw dochodzenia, ścigania i stawiania przed sądem sprawców i współsprawców przestępstw naruszających interesy finansowe Unii, które to przestępstwa przewidziano w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371. Zatem jej zadaniem jest prowadzenie dochodzeń w przestępstwach przeciwko budżetowi UE i oszustw związanych z VAT (Rozporządzenie, 2017).

EPPO jest postrzegana jako pomocna w poprawie współpracy na szczeblu UE w zakresie zwalczania oszustw. Aby jednak instytucja ta była skuteczna, powinna posiadać uprawnienia w całej UE, we wszystkich państwach członkowskich (w obowiązującym prawodawstwie uprawnienia te są ograniczone do uczestniczących państw członkowskich). Członkami UE nieuczestniczącymi w Prokuraturze Europejskiej są obecnie Dania, Irlandia, Polska, Szwecja i Węgry. Skuteczność EPPO jest także uzależniona od powszechnej i zharmonizowanej transpozycji przepisów dotyczących oszustw związanych z VAT (European Parliament, 2019, s. 91 i 92).

Wyzwaniem dla sprawnej wymiany danych i informacji podatkowych między państwami członkowskimi oraz między tymi państwami a organami UE są zróżnicowane struktury administracji podatkowej, skarbowej i celnej (niekiedy działające jako odrębne pionery administracyjne o niewielkim zakresie współpracy, jak to było w Polsce do końca lutego 2017 r., czyli do wejścia w życie od 1 marca 2017 r. reformy Krajowej Administracji Skarbowej). Czasem też przepisy dotyczące tajemnicy są interpretowane w sposób zbyt rygorystyczny, uniemożliwiający wymianę informacji.

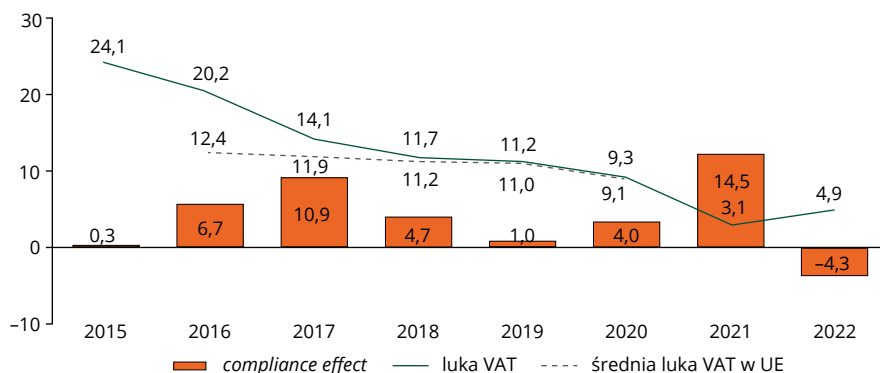
Mimo pozytywnej, spadkowej tendencji luki VAT w państwach UE potrzebne są dalsze działania uszczelniające pobór tego podatku, w tym nowe, dotychczas niepraktykowane. Przykładowo jednym z proponowanych rozwiązań zapobiegających oszustwom MTIC jest oparta na technologii blockchain VATCoin – kryptowaluta, która byłaby używana zamiast waluty fiducjarnej wyłącznie do zapłaty zobowiązań z tytułu VAT. Waluta mogłaby być wymieniana z kryptowaluty na fiducyjną jedynie przez rządy krajowe (Ainsworth i in., 2018). Propozycja ta nie została dotychczas przetestowana i wywołuje niechęć związaną z wysokimi kosztami ewentualnego wdrożenia.

Potrzeba i pilność takich działań wynika ze słabej kondycji finansów publicznych w państwach UE. W efekcie działań związanych z pandemią COVID-19 w państwach tych nastąpił realny wzrost wydatków (w relacji do PKB), pogłębienie deficytu i wzrost długu publicznego sektora instytucji rządowych i samorządowych. Generalnie pogłębienie się deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych było porównywalne ze wzrostem jego wydatków, natomiast wzrost zadłużenia był wyraźnie większy. Kryzys zadłużeniowy, będący już następstwem kryzysu finansowego z lat 2007–2009, uległ dalszemu pogłębieniu na skutek skali interwencji

potrzebnej do zmierzenia się z wyzwaniami służby zdrowia i ekonomicznymi konsekwencjami pandemii COVID-19. Choć wzrost długu publicznego był uzasadniony potrzebą reagowania na covidowe konsekwencje gospodarcze, społeczne i finansowe, to jednak konieczna jest jego redukcja, co będzie jednym z najważniejszych wyzwań w przyszłości. Wydajne źródła dochodów publicznych i skuteczne ograniczenie luki podatkowej, w tym zwłaszcza vatowskiej – z uwagi na znaczenie fiskalne tego podatku, będą w tych działaniach silnym sprzymierzeńcem (szerzej na temat kondycji finansów publicznych państw UE w: Małecka-Ziemińska, 2021a, 2021b).

3. Luka VAT w Polsce

Według szacunków Ministerstwa Finansów w 2021 r. luka VAT w Polsce uległa dalszemu ograniczeniu (o 6,2 p.p.) i wyniosła około 3,1% potencjalnych wpływów, natomiast według wstępnych szacunków w 2022 r. wzrosła do 4,9% (rysunek 5). Stosując podejście Komisji Europejskiej, dotyczące analizy *compliance effect*, oszacowano, że w 2021 r. poprawa dochodów z VAT dzięki lepszemu przestrzeganiu przez podatników obowiązujących regulacji wyniosła 14,3 mld zł i osiągnęła najwyższą wartość w porównywanych latach. Niestety w 2022 r. nastąpiło pogorszenie ściągłości dochodów z VAT, a *compliance effect* przybrał wartość ujemną (–4,3 mld zł).



Rysunek 5. Luka VAT (w %) oraz *compliance effect* (w mld zł) w Polsce w latach 2015–2022

Źródło: na podstawie (MF, 2023, s. 22).

Dla oszacowania luki VAT w 2021 i 2022 r. zastosowano metodę odgórną (*top down*), która wykorzystuje dane makroekonomiczne na temat bazy VAT (konsumpcję prywatną, zużycie pośrednie, inwestycje sektora instytucji rządowych i samorządowych) (MF, 2022, s. 15 i 16; MF, 2023, s. 21).

Konstrukcja *compliance effect* opiera się na założeniu, że procentowy udział luki VAT w VTTL (dochodach teoretycznych z VAT) jest miarą przestrzegania przepisów podatkowych. W celu oszacowania efektu poprawy w obszarze luki VAT należy sytuację w danym roku porównać z sytuacją, jaka wystąpiłaby, gdyby stopień w zakresie przestrzegania przepisów się nie zmienił. Należy zatem wyznaczyć, jaka byłaby luka VAT wyrażona w mld zł w danym roku, jeśli procentowa luka byłaby taka sama jak w roku poprzednim. Otrzymaną wielkość należy odjąć od wartości luki w roku bieżącym, aby otrzymać miarę poprawy w zakresie szeroko pojętej ścigalności podatkowej. Stąd wzór na *compliance effect* przyjmuje następującą postać (Mazur i in., 2019, s. 27):

$$\text{compliance effect}_t = VTTL_t \times (GAP_{t-1} - GAP_t),$$

gdzie:

GAP_{t-1} – luka VAT w % w roku $t - 1$,

GAP_t – luka VAT w % w roku t ,

$VTTL_t$ – VAT teoretyczny w roku t .

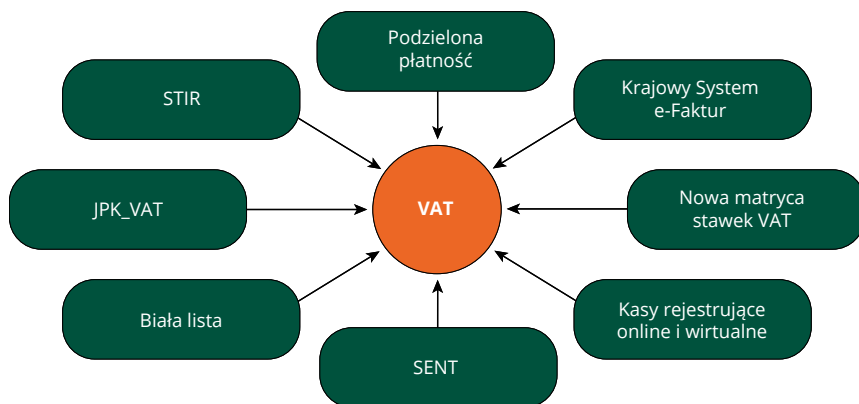
Pozytywnie na realizację dochodów podatkowych (dalsze skuteczne ograniczenie luki) wpływały działania uszczelniające system podatkowy, wdrożone już w latach poprzednich, takie jak: mechanizm podzielonej płatności, system teleinformatyczny izby rozliczeniowej służący do przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, a także obowiązek comiesięcznego przesyłania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, danych z ewidencji zakupów i sprzedaży w postaci jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT), a następnie (od października 2020 r.) przesyłania jednego dokumentu JPK_VAT7M/K, zawierającego odpowiednio dane z deklaracji oraz ewidencji VAT (NIK, 2022b, s. 137).

W 2021 r. wdrażane były dalsze rozwiązania mające na celu poprawę skuteczności poboru podatku od towarów i usług, m.in. kolejne grupy podmiotów objęto obowiązkiem ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przy zastosowaniu kas online:

- od 1 stycznia 2021 r. przedsiębiorców z branży gastronomicznej świadczących usługi w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania, a także prowadzących sprzedaż paliw stałych przeznaczonych do celów opałowych,
- od 1 lipca 2021 r. przedsiębiorców świadczących usługi prawnicze, fryzjerskie, kosmetyczne, budowlane oraz w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i dentystów.

Od 1 lipca 2021 r. zaczęły także obowiązywać regulacje dotyczące tzw. pakietu e-commerce, których celem jest uszczelnienie VAT w sektorze handlu elektronicznego (Rada Ministrów, 2022, s. 72).

Z przedstawionych na rysunku 6 rozwiązań uszczelniających pobór podatku od towarów i usług jedynie Krajowy System e-Faktur jest jeszcze na etapie wdrażania



STIR – system teleinformatyczny izby rozliczeniowej
 SENT – system elektronicznego nadzoru transportu

Rysunek 6. Zmiany uszczelniające i usprawniające pobór podatku od towarów i usług

Źródło: na podstawie (NIK, 2022a, s. 9).

i nie można ocenić jego skutków uszczelniających. Od 1 stycznia 2022 r. jest on oferowany jako rozwiązanie dobrowolne, natomiast Rada Unii Europejskiej zgodziła się, aby od 1 stycznia 2024 r. fakturowanie elektroniczne w Polsce było obowiązkowe (Decyzja, 2022). Na skutek konsultacji publicznych przesunięto jednak obowiązywanie Krajowego Systemu e-Faktur z 1 stycznia 2024 r. na 1 lipca 2024 r. oraz wydłużono o dodatkowe pół roku termin na jego wdrożenie przez podatników zwolnionych podmiotowo oraz przedmiotowo z VAT – Krajowy System e-Faktur ma być dla nich obowiązkowy od 1 stycznia 2025 r.

Rozwiązaniem systemowym, które efektywnie wpłynęło na ograniczenie oszustw karuzelowych i wyłudzeń z budżetu państwa zwrotów VAT, było wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności. Od 1 listopada 2019 r. jego stosowanie – przy spełnieniu określonych warunków – jest obowiązkowe. Z kolei najbardziej przydatnymi i najczęściej wykorzystywanymi narzędziami w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń VAT, również w warunkach epidemii COVID-19, były aplikacje umożliwiające dostęp do danych z ewidencji zakupów i sprzedaży VAT podatników oraz gromadzonych w ramach systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej – STIR (NIK, 2022a, s. 12 i 16).

W Ministerstwie Finansów wykorzystywano także zaawansowane narzędzia analityczne, których celem było zwiększenie efektywności działań Krajowej Administracji Skarbowej. Zbudowano środowisko analityczne – Silnik Analiz, przeznaczone dla analityków KAS, wspomagające procesy wykrywania nadużyć podatkowych. W ramach Silnika Analiz wykorzystywano model analityczny służący do wykrywania oszustw karuzelowych VAT (NIK, 2022a, s. 28) (szerzej na temat działań uszczelniających pobór VAT w rozdziałach 4, 5 i 6).

Wnioski

Zaprezentowane w rozdziale dane dotyczące luki VAT stanowią przybliżenie wielkości nieobserwowalnej. Konieczna jest więc ostrożność w interpretacji wyników. Znacznie bezpieczniejsze interpretacyjnie jest analizowanie trendów i zmian luki w czasie, które mogą wskazywać, czy implementowane działania mające na celu poprawę skuteczności i efektywności poboru podatków przynoszą pożądane efekty.

Krajowa Administracja Skarbowa z powodzeniem wykorzystuje możliwości, jakie daje rozwój gospodarki cyfrowej, w celu usprawnienia swojego funkcjonowania. Okres silnego zmniejszenia się luki VAT w Polsce przypadł już na lata 2016 i 2017. Obniżyła się ona wówczas o 10 p.p., a Polska zbliżyła się pod względem tej wielkości do średniej dla UE. W okresie tym Ministerstwo Finansów wprowadziło wiele działań legislacyjnych, systemowych i organizacyjnych, mających na celu zwiększenie stopnia wywiązywania się z zobowiązań podatkowych w zakresie VAT (Mazur i in., 2019, s. 28–29). Zaimplementowane wówczas, a także w latach następnych, rozwiązania uszczelniające i usprawniające pobór VAT okazały się odporne na kryzys epidemiczny, gdyż nawet wówczas – w warunkach obostrzeń w funkcjonowaniu KAS – pozwoliły utrzymać trend spadkowy luki VAT.

UE podjęła ostatnio szereg działań w celu zmniejszenia strat związanych z VAT, w szczególności zwalczając oszustwa związane z VAT. Państwa członkowskie uzgodniły już i zaczęły wdrażać ambitne przepisy w celu zacieśnienia współpracy i wymiany informacji między sobą i organami ścigania. Konieczne są dalsze działania zmierzające do złagodzenia strat dochodów podatkowych wynikających z istnienia luki VAT, zwłaszcza że szacunki wskazują, że około 1/4 jej wielkości można bezpośrednio przypisać działaniom przestępczym, szczególnie o charakterze transgranicznym i karuzelowym. Dla skutecznego ograniczenia tych szkodliwych i nielegalnych praktyk kluczowe znaczenie ma i będzie miała efektywna współpraca między państwami członkowskimi oraz między nimi a organami UE powołanymi do zwalczania tego typu przestępstw.

Bibliografia

- Ainsworth, R. T., Alwohaibi, M., Cheetham, M. i Tirand, C. (2018). A VATCoin Solution to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology, and the EU's 2017 Proposal. *Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper, 18-08*, 1–35. <https://ssrn.com/abstract=3151394>
- Decyzja. (2022). Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnego środka stanowiącego

- odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 168, 27.6.2022, s. 81–83). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A32022D1003>
- Dyrektywa. (2006). Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, 11.12.2006, s. 1–118). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- Dyrektywa. (2017). Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz. Urz. L 198, 28.7.2017, s. 29–41). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A32017L1371>
- EPPO (European Public Prosecutor's Office). (2022, 29 listopada). *Operation Admiral: EPPO uncovers organised crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/operation-admiral-eppo-uncovers-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22>
- European Commission. (2020, 20 września). *VAT Gap: EU countries lost €140 billion in VAT revenues in 2018, with a potential increase in 2020 due to coronavirus*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_1579
- European Commission. (2022a). *VAT gap in the EU – Report 2022*. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>
- European Commission. (2022b, 8 grudnia). *DG Taxation and Customs Union*. Taxes in Europe database and IBFD data (based on Eurostat data). https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
- European Parliament. (2019). *Protection of EU financial interest on customs and VAT: Cooperation of national tax and customs authorities to prevent fraud. Budgetary affairs*. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/636470/IPOL_STU\(2019\)636470_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/636470/IPOL_STU(2019)636470_EN.pdf)
- European Parliament. (2022). *Possible solutions for missing trader intra-community fraud policy*. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/731902/IPOL_STU\(2022\)731902_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/731902/IPOL_STU(2022)731902_EN.pdf)
- Konopczak, K. (2022). Zmiany luki VAT w Polsce. Rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych. *Gospodarka Narodowa*, 1(309), s. 44–65. <https://doi.org/10.33119/GN/145539>
- Małecka-Ziembińska, E. (2021a). Fiscal transparency in recovery from the COVID-19 pandemic crisis. *Research Papers in Economics and Finance*, 5(1), 36–46. <https://doi.org/10.18559/ref.2021.1.3>
- Małecka-Ziembińska, E. (2021b). Jawność i przejrzystość finansów publicznych w warunkach pandemii COVID-19. W: M. Ziolo (red.), *Finanse publiczne* (s. 49–62). Polska Akademia Nauk.
- Mazur, T., Bach, D., Jużwik, A., Czechowicz, I. i Bieńkowska, J. (2019). *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*. Ministerstwo Finansów. <https://www.gov.pl/web/finanse/no-3-2019>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022). *Program konwergencji. Aktualizacja 2022*. <https://www.gov.pl/web/finanse/aktualizacja-programu-konwergencji>
- MF. (2023). *Program konwergencji. Aktualizacja 2023*. <https://www.gov.pl/web/finanse/aktualizacja-programu-konwergencji>

- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2022a). *Informacja o wynikach kontroli. Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT*. Nr ewid. 190/2021/P/21/013/KBF. Departament Budżetu i Finansów. <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole,22369.html>
- NIK. (2022b). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2021 roku*. Nr ewid. 54/2022/P/22/001/KBF, nr ewid. 55/2022/P/22/002/KBF. <https://www.nik.gov.pl/kontrole/analiza-budzetu-panstwa/>
- Rada Ministrów. (2022). *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Omówienie*. <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021>
- Rozporządzenie. (2017). Rozporządzenie Rady (UE) 2017/1939 z dnia 12 października 2017 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej (Dz. Urz. L 283, 31.10.2017, s. 1–71). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32017R1939>
- Single European Act (Dz. Urz. L 169, 29.6.1987, s. 1–28). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:11986U/TXT>
- Ustawa. (2009). Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 1634 ze zm.).
- Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. C 326, 26.10.2012, s. 47–390). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Rozdział 2

OSZUSTWA ZWIĄZANE Z VAT. EWOLUCJA OSZUSTW TYPU MTIC¹

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/2>

Łukasz Pastuszka

Krajowa Administracja Skarbowa
lukasz-pastuszka@o2.pl

Dariusz Strugliński

Krajowa Administracja Skarbowa
dariusz.struglinski@interia.pl

VAT fraud. The evolution of MTIC Fraud

Abstract

Purpose: The purpose of the chapter is to present the subject of VAT fraud, with particular emphasis on MTIC fraud, and to present the evolution of fraud over the years. Discussion of fraud patterns, fraud participants, goods used in VAT fraud as well as tax fraud mechanisms will allow to understand both the changes that occur in VAT fraud and why VAT fraud is still a challenge for EU Member States.

Design/methodology/approach: To achieve the purpose, the opinions of tax law experts, information provided by the Ministry of Finance and the National Revenue Administration, published documents of the European Commission and organizations dealing with detecting and combating VAT fraud were used. The chapter was also based on the case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) and national administrative courts.

Findings: Based on the analysis, it can be concluded that VAT fraud, in particular MTIC fraud, still occurs and has a significant impact on the VAT gap. Criminals organizing VAT fraud modify both the fraud schemes and the goods or the number of participants in the crime fraud. Knowledge about VAT fraud and its evolution is useful not only for the National Revenue Administration but also for honest taxpayers who want to avoid being involved participating in a fraud.

Keywords: tax fraud, VAT fraud, missing trader, buffer, conduit company, broker, MTIC, carousel fraud, intra-community supply, intra-community acquisition, tax evasion, taxpayer.

¹ Prezentowane w publikacji stanowisko nie stanowi opinii KAS, lecz wyłącznie opinię jej autorów.

Sugerowane cytowanie:

Pastuszka, Ł. i Strugliński, D. (2023). Oszustwa związane z VAT. Ewolucja oszustw typu MTIC. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 31–60). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/2>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

W rozdziale zostanie przybliżona tematyka oszustw związanych z VAT. Podjęto próbę zdefiniowania oszustwa podatkowego, co jest istotne z powodu braku jego legalnej definicji. Następnie zostaną opisane wybrane oszustwa z udziałem znikającego podatnika – MTIC (*missing trader intra-community*), w tym popularne oszustwo tego typu – karuzela podatkowa. Przedstawieniu uczestników oszustwa typu MTIC towarzyszyć będzie prezentacja mechanizmów wybranych oszustw. Ze względu na fakt, że oszustwa VAT stale ewoluują, m.in. z uwagi na zmiany prawa podatkowego i wprowadzanie przez administracje podatkowe rozwiązań uszczelniających podatek, podjęto również próbę opisanego tego zjawiska.

Dynamiczne zmiany oszustw związanych z VAT dotyczą zarówno schematów oszustw podatkowych (stają się bardziej złożone), jak i podmiotów biorących udział w oszustwach, towarów będących przedmiotem transakcji oszukańczych, a nawet czynności podejmowanych przez uczestników oszustw dotyczących VAT w celu utrudnienia wykrycia, a następnie udowodnienia przez administrację skarbową oszustwa.

Interesującym zagadnieniem jest uczestnictwo w oszustwie podatkowym przedsiębiorców, którzy nie są świadomi oszukańczego proceduru, w jakim uczestniczą. Przestępcy od wielu lat podejmują próby uwikłania w oszustwa podatkowe uczciwych podatników, stąd temat ten jest szczególnie aktualny w sytuacji kryzysu gospodarczego wywołanego m.in. pandemią COVID-19.

W rozdziale skoncentrowano się na oszustwach z udziałem znikającego podatnika, zwłaszcza karuzeli podatkowej, dlatego że to właśnie w wyniku tego typu oszustw budżety państw należących do Unii Europejskiej (UE) ponoszą największe straty. Podjęta zostanie również próba odpowiedzi na pytanie, czy działania podejmowane przez UE pozwolą wyeliminować bądź ograniczyć oszustwa związane z VAT.

1. VAT i oszustwa podatkowe

Zanim opisane zostaną oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej (*value added tax*, VAT) konieczne jest krótkie scharakteryzowanie tego podatku.

Podatek od wartości dodanej nazwano w Polsce podatkiem od towarów i usług (stąd pojawiający się w części krajowych publikacji skrót PTU). Został on wprowadzony 5 lipca 1993 r. Ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Ustawa, 1993). W związku z przystąpieniem Polski do UE zmieniły się regulacje dotyczące VAT – nowe przepisy wprowadzono Ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004).

VAT jest podatkiem pośrednim pobieranym na każdym etapie obrotu towarami lub usługami, z wyłączeniem nabycia towarów lub usług przez ostatecznego konsumenta. Podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – w ten sposób realizowana jest zasada neutralności podatku.

Zasada neutralności VAT usankcjonowana została w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006). Artykuł 1 ust. 2 stanowi, że VAT obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Zasada neutralności jest często przywoływana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) (Namysłowski, 2014, s. 985). Trybunał wielokrotnie wskazywał, że prawo do odliczenia wprowadzono, aby uwolnić przedsiębiorcę od ponoszenia kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza opodatkowana VAT, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana całkowicie w sposób neutralny (Zubrzycki, 2015, s. 49–50).

Możliwość obniżenia podatku należnego wykazywanego w kolejnej fazie obrotu o podatek naliczony w poprzedniej fazie obrotu sprawia, że podatnik faktycznie rozlicza podatek od wartości dodanej przez niego w danym etapie obrotu. Ciężar ekonomiczny podatku ponosi konsument, tj. ostatni podmiot w łańcuchu transakcji (Kotowski, 2017, s. 19).

Ze względu na konstrukcję VAT (zasadę obniżania podatku należnego o podatek naliczony) pojawia się możliwość oszustw i nadużyć w zakresie VAT. W szczególności w oszustwach podatkowych wykorzystywana jest możliwość otrzymania zwrotu VAT poprzez wykazanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Nadwyżka może wynikać m.in. z dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) lub eksportu (WDT i eksport opodatkowane są stawką VAT 0%), stąd często w oszustwach dotyczących VAT pojawiają się transakcje transgraniczne.

Ponieważ brak jest definicji oszustwa podatkowego czy też oszustwa w zakresie VAT w przepisach prawa regulujących opodatkowanie VAT, w dalszej części rozdziału przedstawione zostaną wybrane definicje oszustwa podatkowego. Oszustwo podatkowe można uznać potocznie za związane z czynami karnymi dotyczącymi obowiązków podatkowych (Hasińska, 2021, s. 12). Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) definiuje oszustwa podatkowe jako formę umyślnego uchylania się od płacenia podatków, która jest generalnie karalna na mocy prawa karnego. Termin ten obejmuje sytuacje, w których celowo składane są nieprawdziwe oświadczenia, produkowane są fałszywe dokumenty itp. (OECD, b.d.).

Action Fraud jest działającym w Wielkiej Brytanii centrum zgłaszania oszustw i cyberprzestępczości. Według tej organizacji oszustwa podatkowe obejmują

uchylanie się od obowiązku podatkowego osoby fizycznej lub firmy, która celowo nie deklaruje swoich dochodów lub fałszuje wydatki. Oszustwa podatkowe występują również wtedy, gdy towar jest opodatkowany VAT, ale oszust nie uiszcza tego podatku (Action Fraud, b.d.).

Ministerstwo Finansów definiuje oszustwo podatkowe jako uniknięcie opodatkowania lub zmniejszenie jego wysokości. Jest to działanie umyślne. Przestępcom chodzi o duże, często wielomilionowe kwoty, osiągane dzięki nielegalnemu procederowi. Oszustwa organizują najczęściej dobrze zorganizowane grupy przestępcze, tworzące rozbudowane sieci powiązań gospodarczych i osobowych. Oszustwa na dużą skalę przyjmują najczęściej formę karuzeli podatkowej. W oszustwie podatkowym zwykle bierze udział od kilku do kilkudziesięciu firm. W karuzelę podatkową wplątywani są uczciwie działający przedsiębiorcy, na ogół osoby nieuważne lub nieświadome konsekwencji, w szczególności zachęczone łatwym zyskiem lub atrakcyjnymi okolicznościami transakcji (MF, 2022).

W Raporcie Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r. oszustwa podatkowe uznano za praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami (Drozdek i Machalica-Drozdek, 2019, s. 109).

Tematyka oszustw podatkowych kojarzona jest z nadużyciami w podatkach. Zarówno w rozstrzygnięciach organów podatkowych, jak i w judykaturze zdarzały się przypadki utożsamiania nadużycia z oszustwem podatkowym (Drozdek i Machalica-Drozdek, 2019, s. 107). Traktowanie oszustwa podatkowego jako synonimu nadużycia jest nieuprawnione. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE (art. 395 ust. 1) odróżniają oszustwo (forma uchylania się od opodatkowania) od nadużycia (forma unikania opodatkowania). Odrębność pojęć „nadużycie prawa” i „oszustwo podatkowe” potwierdza również orzecznictwo TSUE. Przykładowo w wyroku z dnia 11 lipca 1988 r. w sprawach połączonych C-138/86 i C-139/86 *Direct Cosmetics* in. TSUE wskazał na odmiennosc tych pojęć i zwrócił uwagę, że we wszystkich wersjach językowych odróżnia się unikanie opodatkowania (fr. *évasion fiscale*, ang. *tax avoidance*) od oszustwa podatkowego (fr. *fraude fiscale*, ang. *tax evasion*) (Dominik-Ogińska, 2018, s. 53).

Analiza orzeczeń TSUE prowadzi do wniosku, że wyraźne odróżnienie oszustwa podatkowego od nadużycia prawa jest zasadne i konieczne. Trybunał jasno rozdziela te pojęcia. Sformułowanie zawarte w wielu uzasadnieniach wyroków TSUE dotyczące celu uznanego i wspieranego przez szóstą dyrektywę (obecnie dyrektywę 2006/112/WE), którym jest walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami, potwierdza zasadność takiego rozróżnienia. Sformułowanie to można znaleźć m.in. w następujących uzasadnieniach orzeczeń TSUE:

- z dnia 11 października 1977 r. w sprawie C-125/76 *Cremer* (Wyrok TSUE, 1977),
- z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92 *General Milk Products* (Wyrok TSUE, 1993),

- z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep BV (Wyrok TSUE, 2004),
- z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc i in. (Wyrok TSUE, 2006a),
- z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL (Wyrok TSUE, 2006b).

Również krajowe sądy administracyjne odróżniają oszustwa podatkowe od nadużyć. Przykładem wyroków wskazujących na konieczność odróżnienia oszustwa od nadużycia są wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego:

- z 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 664/13 (Wyrok NSA, 2014),
- z 13 września 2022 r., sygn. akt I FSK 1131/18 (Wyrok NSA, 2022b).

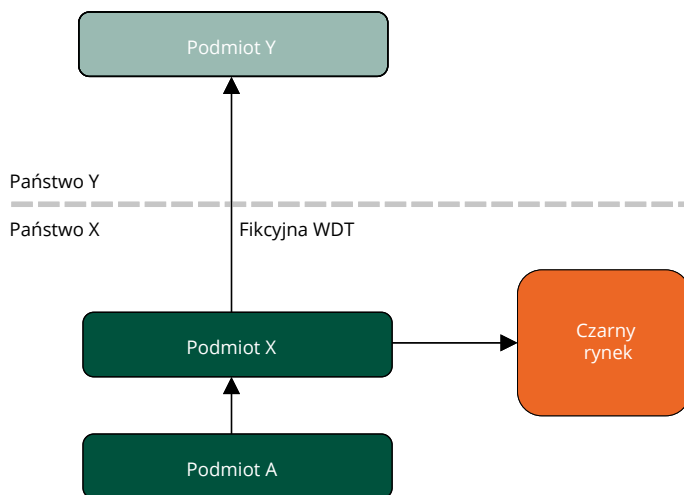
2. Transgraniczne oszustwa związane z VAT

W publikacjach dotyczących oszustw transgranicznych w zakresie VAT dominują schematy, w których istotną rolę odgrywa znikający podatnik. Nie oznacza to, że we wszystkich oszustwach transgranicznych związanych z VAT obecność znikającego podatnika jest konieczna. Według najnowszych szacunków Europolu² (Europol, b.d.) oszustwa karuzelowe lub oszustwa typu MTIC to najbardziej dochodowe przestępstwa w UE. Straty z ich tytułu wynoszą około 50 mld euro rocznie. Tego rodzaju oszustwa transgraniczne po osiągnięciu bardzo dużej złożoności stają się prawie niemożliwe do wykrycia przez jeden kraj (EPPO, 2022).

2.1. Fikcyjna WDT

Przykładem nieskomplikowanego oszustwa dotyczącego transakcji wewnątrzspółnotowych, w którym nie bierze udziału znikający podatnik, może być oszustwo polegające na wykazaniu fikcyjnej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WDT, rysunek 1). W tym oszustwie podatnik X nabywa towar z VAT od podatnika A. Odlicza podatek naliczony z tytułu nabycia towarów na podstawie faktury otrzymanej od podatnika A. Następnie towar sprzedaje na czarnym rynku” (np. na targowiskach, bazarach czy giełdach), nie wystawiając faktur i nie deklarując VAT od tej sprzedaży. Jednocześnie podmiot deklaruje transakcję transgraniczną, tj. WDT,

² Europol (European Union Agency for Law Enforcement, Europejski Urząd Policji) – organ ścigania Unii Europejskiej, którego głównym celem jest przyczynianie się do zwiększenia bezpieczeństwa Europy.



Rysunek 1. Fikcyjna WDT

Źródło: opracowanie własne.

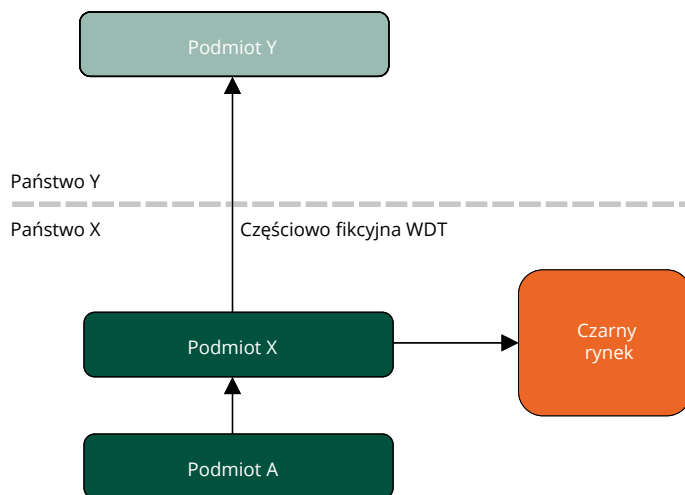
do podatnika Y z innego państwa członkowskiego UE. W rzeczywistości nie dokonuje WDT. Kontrahent Y nie musi być zaangażowany w ten proceder – może nie wiedzieć, że został wskazany przez podatnika X jako nabywca towarów.

Podatnik X mógł wejść w posiadanie danych firmy Y, np.:

- znajdując dane tej firmy w internecie,
- z ofert handlowych przesyłanych pocztą e-mailową do firm,
- przy okazji rozmów biznesowych, np. podczas targów,
- dokonując w przeszłości transakcji handlowych z tym przedsiębiorcą.

Oszustwo związane z fikcyjną WDT polega na symulowaniu transakcji wewnątrzspółnotowej, podczas gdy rzeczywista sprzedaż odbywa się na terenie kraju. Podatnik nie tylko nie uiszcza należnego VAT z tytułu sprzedaży krajowej, lecz może wnioskować o zwrot VAT z uwagi na WDT, która opodatkowana jest stawką 0% VAT. Zadeklarowanie w tym przypadku WDT ma utrudnić administracji skarbowej wykrycie tego oszustwa. U podstaw tak prostego schematu oszustwa leży założenie, że administracja skarbowa w państwie członkowskim X nie ma informacji niezbędnych do weryfikacji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do państwa Y.

Na podobnym mechanizmie opiera się oszustwo, w ramach którego jest dokonywana WDT, jednakże transakcja dotyczy towarów innej wartości, niż to wynika z deklaracji podatkowej (rysunek 2). Podatnik X dokonuje WDT do podatnika Y, z tym że w odróżnieniu od poprzedniego przykładu sprzedaż (WDT) jest zadeklarowana w wysokości odmiennej niż rzeczywista dostawa (wykazana w deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej). Zadeklarowana wartość WDT jest przez



Rysunek 2. WDT zadeklarowana w zawyżonej wartości

Źródło: opracowanie własne.

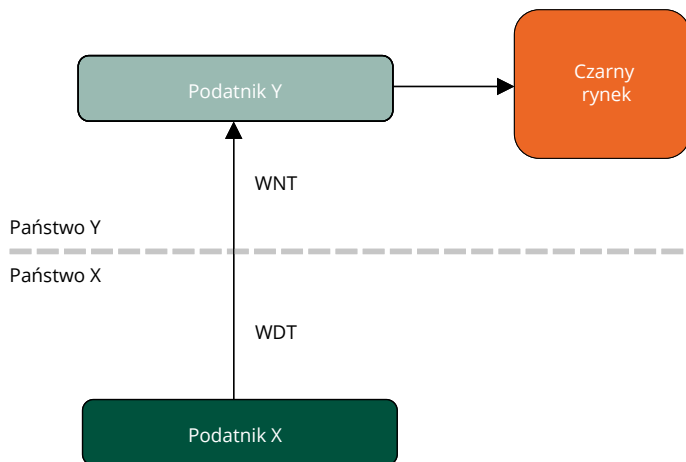
podatnika X zawyżona w stosunku do rzeczywistej wartości transakcji. Modyfikacja oszustwa ma utrudnić jego wykrycie. Podatnik X może zgromadzić dowody potwierdzające WDT, ponieważ transakcja wewnątrzspółnotowa w rzeczywistości nastąpiła (choć jej rzeczywista wartość była inna, niż deklaruje przedsiębiorca). W przypadku pojawienia się wątpliwości podatnik Y potwierdzi dokonanie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT), choć w niższej wysokości niż wskazana przez podatnika X.

2.2. Niezgłoszenie WNT

Kolejne nieskomplikowane oszustwo transgraniczne bez udziału znikającego podatnika dotyczy niezgłoszenia przez przedsiębiorcę wewnątrzspółnotowego nabycia towaru (rysunek 3). Oszustwo oparte jest na prostym schemacie transakcji i polega na niezadeklarowaniu WNT przez nabywcę – podatnika Y, mimo że dokonano transakcji wewnątrzspółnotowej. Niewykazanie WNT ma na celu ukrycie transakcji zakupu od podatnika X i umożliwienie podatnikowi Y sprzedaży towaru na czarnym rynku, bez opodatkowania VAT. Podatnik Y nie wykazuje WNT:

- w rejestrach zakupu,
- w deklaracji podatkowej,
- w informacji podsumowującej.

W przypadku tego oszustwa podatnik X może nie wiedzieć o zamiarach podatnika Y. W tym schemacie oszustwa brak jakichkolwiek mechanizmów chroniących

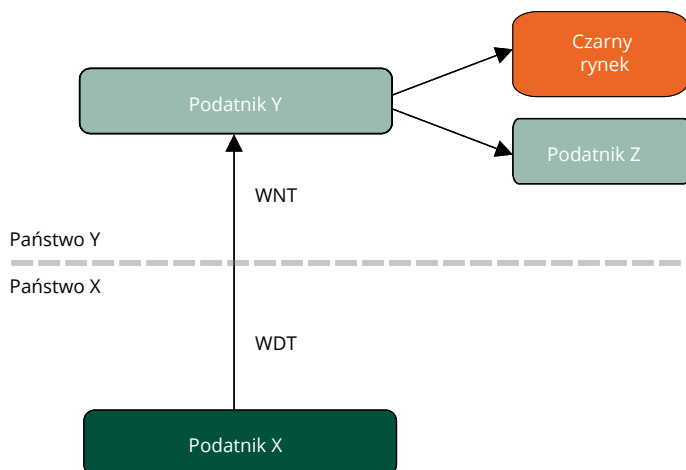


Rysunek 3. Niezadeklarowane WNT

Źródło: opracowanie własne.

go przed wykryciem. Zadeklarowanie przez zagranicznego dostawcę (podatnika X) WDT spowoduje przekazanie tych danych do administracji podatkowej w kraju nabywcy (państwo Y). Już porównanie przekazanych przez państwo członkowskie X danych dotyczących WDT z danymi wykazanymi przez podatnika Y w deklaracji podatkowej ujawni rozbieżność pomiędzy WDT i WNT (brak u podatnika Y zadeklarowanych nabyć z innych krajów UE) (Pabiański i Śliż, 2007, s. 21).

Również to oszustwo może zostać zmodyfikowane. Schemat może zostać rozbudowany np. o nowego przedsiębiorcę – podatnika Z (rysunek 4).



Rysunek 4. WNT zadeklarowane w zaniżonej wysokości

Źródło: opracowanie własne.

Różnica w stosunku do poprzedniego schematu polega na tym, że podatnik Y zadeklaruje WNT, jednak o wartości znacznie niższej niż rzeczywista wartość transakcji z podatnikiem X. Jednocześnie wykaże dostawę krajową do podatnika Z, której wartość będzie zgodna z zadeklarowanym WNT. Towary, których podatnik Y nie zadeklarował jako WNT, mogą być sprzedane bez VAT na czarnym rynku. Tego typu zabieg ma wprowadzić w błąd organy podatkowe. Także w tym przypadku powstaną różnice między WDT zadeklarowaną przez podatnika X a WNT zadeklarowaną przez podatnika Y.

3. Znikający podatnik

Podobnie jak w przypadku oszustwa podatkowego brak jest definicji znikającego podatnika w obowiązujących ustawach czy też przepisach wykonawczych regulujących VAT, przy czym przez pewien czas istniała legalna definicja. Była ona zawarta w obowiązującym do 20 lutego 2012 r. rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Rozporządzenie, 2004). Z art. 2 rozporządzenia wynikało, że „niewywiązujący się podmiot gospodarczy” to podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa nabywa towary lub usługi bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc VAT, i zbywa je z uwzględnieniem VAT, nie przekazując należnego VAT właściwym władzom państwowym (Rozporządzenie, 2004). W rozporządzeniu w wersji angielskiej używa się pojęcia *missing trader* (MT), które zostało przetłumaczone na język polski jako znikający podatnik lub jako niewywiązujący się podmiot gospodarczy. W języku angielskim określenia *missing trader* można używać zamiennie ze słowem *defaulter* (Sebastianka, 2017, s. 291). Mimo że rozporządzenie już nie obowiązuje, to definicja w nim zawarta nie straciła na aktualności i jest powszechnie stosowana. W informacji o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli z 2016 r. zdefiniowano znikającego podatnika jako „podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc VAT, i zbywa je z uwzględnieniem VAT, nie przekazując należnego VAT do budżetu państwa” (NIK, 2016, s. 6). W dokumencie wskazano, że „znikający podatnik” jest odpowiedzialny za powstanie przerwy w łańcuchu dostaw opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej. Znika, pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, który odliczany jest przez kolejnego podatnika w łańcuchu transakcji (NIK, 2016, s. 6). Podobną definicję podaje Kotowski (2017, s. 26).

Próby zdefiniowania znikającego podatnika podejmują także różne organizacje, których zadaniem jest m.in. zwalczanie oszustw podatkowych. Europol definiuje znikającego podatnika jako pierwsze ogniwo łańcucha transakcji w kraju. Znikający podatnik jest podatnikiem VAT obciążającym nabywcę podatkiem od towarów i usług, lecz niepłacącym tego podatku organowi podatkowemu (Europol, b.d.).

W uzasadnieniach wyroków krajowych sądów administracyjnych można znaleźć odwołania do definicji zawartej w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1925/2004, np. w wyrokach:

- z 25 sierpnia 2022 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, sygn. akt I SA/OI 350/22 (Wyrok WSA, 2022),
- z 26 maja 2022 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt I FSK 365/19 (Wyrok NSA, 2022a).

Znikający podatnik może dokonywać tych samych czynności co inni podatnicy VAT, tj. dokonywać nabyć, dostaw, dokumentować transakcje fakturami, przyjmować faktury, otrzymywać i dokonywać płatności. Jednak celem znikającego podatnika jest niezapłacenie należnego VAT (Kotowski, 2017, s. 27). Aby to osiągnąć, znikający podatnik może podejmować różne działania:

- nie złożyć deklaracji podatkowej,
- złożyć tzw. deklarację zerową (nie wykazując podatku naliczonego i należnego),
- złożyć deklarację podatkową z podatkiem wykazanym w nieprawidłowej wysokości,
- złożyć deklarację podatkową z wykazanym podatkiem w prawidłowej wysokości, ale nie dokonać zapłaty zobowiązania podatkowego do organu podatkowego,
- złożyć deklarację podatkową z wykazanym podatkiem w prawidłowej wysokości, ale dokonać zapłaty zobowiązania podatkowego do organu podatkowego w nieznaczącej części,
- złożyć deklarację podatkową zawierającą błędy.

Znikający podatnik ma sprzedać towary, wypełnić deklarację podatkową VAT, lecz nigdy nie odprowadzić podatku (Pauch, 2016, s. 625). Znikający podatnik dokonuje rejestracji dla celów podatkowych (posiadanie statusu podatnika czynnego jest istotne dla umożliwienia odliczenia VAT następnemu podmiotowi). Przy rejestracji może posługiwać się fikcyjnymi adresami lub adresami, co do których nie posiada tytułów prawnych uprawniających do korzystania z nich. Może posłużyć się adresem miejsca zamieszkania, a w przypadku, gdy znikającym podatnikiem jest spółka, podać adres wirtualnego biura. Często pod adresem prowadzenia działalności gospodarczej faktycznie działalność nie jest prowadzona. Znikający podatnik zmienia miejsca siedzib, ale nie zgłasza nowych adresów do organu podatkowego i organu rejestrowego pomimo takiego obowiązku wynikającego z przepisów prawa. Osoby wskazane w dokumentach rejestrowych jako upoważnione do

reprezentowania znikającego podatnika z reguły są niemożliwe do zlokalizowania (Schneider, 2011). Te działania mają na celu utrudnić organom podatkowym wykrycie, a następnie udowodnienie oszustwa.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, przy opisie znikającego podatnika wskazuje się, że jego zadaniem jest „wygenerowanie” VAT na fakturach, które wystawia dla podmiotu będącego następnym ogniwem łańcucha transakcji – zwykle jest nim podmiot pełniący funkcję bufora. Znikający podatek kupuje towar w ramach WNT, a następnie sprzedaje go na rynku krajowym. Wystawia faktury z VAT, którego jednak nie odprowadza do budżetu. To najczęściej firma słupek, nieposiadająca majątku, założona wyłącznie w celu wystawiania faktur. Po kilku miesiącach jest likwidowana (MF, 2022).

Osoby reprezentujące podmioty będące znikającymi podatnikami często są słupekami, podstawionymi przez organizatora procederu (Kotowski, 2017, s. 27). Należy zaznaczyć, że pojęcie „słupek” nie zawsze jest tożsamy z określeniem „znikający podatek”. Postępowania karne, prowadzone np. w sprawach wyłudzenia kredytów, dotyczyły osób fizycznych, które były słupekami, mimo że nie były znikającymi podatnikami (Milkowski, 2017, s. 63; Nowak, 2014, s. 171). Powszechnie jest wykorzystywanie przez organizatora oszustwa spółek z ograniczoną odpowiedzialnością jako znikających podatników. Przeważnie są to spółki przejęte lub tzw. spółki uśpione, które nie podejmowały żadnej aktywności gospodarczej (Mielniczuk-Stelmach, 2017, s. 130).

Dla poznania mechanizmu oszustw typu MTIC ważne jest wskazanie, jakie osoby najczęściej odgrywają rolę znikającego podatnika lub reprezentują spółkę prawa handlowego, która jest znikającym podatnikiem. Osobami werbowanymi do pełnienia takich funkcji są:

- bezrobotni,
- bezdomni,
- osoby chore,
- studenci,
- osoby starsze, z wykształceniem podstawowym,
- osoby szukające dodatkowego dochodu.

Są to również obcokrajowcy nieposiadający miejsca zamieszkania w Polsce (Mielniczuk-Stelmach, 2017, s. 130). Organizatorzy oszustw w zakresie VAT starają się pozyskiwać do uczestnictwa w oszukańczym procederze także:

- osoby uzależnione, np. od alkoholu czy narkotyków,
- osoby z marginesu społecznego.

Dążenie zorganizowanych grup przestępczych do zmniejszenia ryzyka wykrycia oszustwa, a także uniemożliwienia udowodnienia przez organy podatkowe lub organy ścigania popełnienia przestępstwa spowodowało poszukiwanie nowych

kategorii osób, które miałyby uczestniczyć w transakcjach. Organizatorzy oszustw zaczęli werbować:

- osoby upośledzone lub chore psychiczne, ale korzystające w pełni z praw obywatelskich,
- osoby ciężko lub nieuleczalnie chore (np. pacjentów hospicjów) (PAP, 2015).

Wybór takich osób ma na celu utrudnienie bądź uniemożliwienie organom podatkowym lub organom ścigania zebranie materiału dowodowego potwierdzającego proceder, nawet gdyby znikający podatnik nie mógł zniknąć. Na tego typu zjawisko wskazywała w wywiadzie udzielonym w 2014 r. dla „Rzeczpospolitej” Agnieszka Królikowska, wiceminister finansów, sygnalizując rozszerzający się proceder zakładania spółek przez ludzi młodych, np. studentów, lub przez osoby starsze, nieuleczalnie chore, przebywające w hospicjach. Osoby te za pełnienie funkcji słupa dostawały wynagrodzenie 2–3 tys. zł miesięcznie („VAT-owscy oszuści stają się okrutni”, 2014). Z uwagi na dużą aktywność grup przestępczych w obszarze oszustw podatkowych w mediach pojawiały się również przestrogi przed możliwością uczestnictwa w oszustwach. Przykładem może być kampania edukacyjna „Nie daj się zrobić w słupa” zainicjowana w 2014 r. przez Kontrolę Skarbową, w której udział brała Prokuratura Generalna. Podczas kampanii wskazywano, że przestępcy najczęściej wykorzystują osoby nieznające prawa, bez środków do życia, nieposiadające stałego miejsca zamieszkania, uzależnione od alkoholu lub narkotyków, bezrobotne, emerytów, ludzi młodych, wkraczających dopiero na drogę zawodową, a nawet osoby nieuleczalnie chore (Wydział Prewencji KSP, 2015).

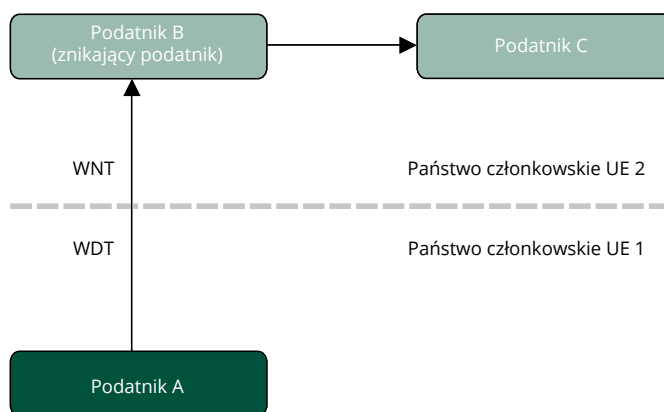
Charakteryzując znikającego podatnika, nie można pominąć celu, jaki wyznaczono mu do zrealizowania. Podmiot ten ma za zadanie uzyskać jak największe obroty w jak najkrótszym czasie (Kotowski, 2017, s. 27). Nagły wzrost obrotów w ciągu kilku kolejnych okresów rozliczeniowych (miesiące lub kwartałów) jest jedną z charakterystycznych cech znikającego podatnika. W przypadku składania deklaracji podatkowych obroty tego podmiotu mogą w krótkim czasie ulec wielokrotnieniu z kilku czy kilkudziesięciu tysięcy do kilku lub kilkunastu milionów. Ogromne obroty pozwalają wykazywać wysokie kwoty VAT, który zostanie rozliczony na kolejnych etapach transakcji, a który nie zostanie zapłacony przez znikającego podatnika. Jednocześnie wzrasta ryzyko zidentyfikowania znikającego podatnika jako uczestnika oszustwa. Dlatego też organizatorzy procederu zakładają, że znikający podatnik będzie funkcjonować na rynku stosunkowo krótko (Michalak, 2017, s. 83). Jeżeli organy podatkowe podjęły działania weryfikujące transakcje u znikającego podatnika, często kontakt z nim okazywał się niemożliwy, a podmiot pełniący tę funkcję zniknął.

4. Oszustwa z udziałem znikającego podatnika (MTIC)

Oszustwa typu MTIC to oszustwa wewnątrzspółnotowe, w których uczestniczy znikający podatnik. Jest to szczególna forma oszustw dotyczących VAT, w której za sprawą znikającego podatnika w łańcuchu transakcji wyłudzany jest VAT. Do wyłudzenia podatku dochodzi w państwie, w którym dokonywana jest wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, ponieważ przepływ towarów między państwami UE jest wolny od VAT. Oszust nalicza VAT od sprzedaży towarów, ale zamiast go uiścić do organu podatkowego, znika wraz z podatkiem (European Commission, 2018, s. 7).

4.1. Oszustwo związane z WNT

Jest to nieskomplikowane oszustwo transgraniczne bazujące na udziale w transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towaru znikającego podatnika (rysunek 5). W tego typu oszustwie zaangażowanych jest trzech podatników i dwa państwa członkowskie UE. Podatnik A (dostawca) z kraju członkowskiego 1 sprzedaje towary w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (stawka VAT 0%) podatnikowi B. Firma B w państwie członkowskim 2 musi wykazać nabycie wewnątrzspółnotowe, z tytułu którego podatek podlega odliczeniu, ponieważ podmiot B sprzedaje towary podatnikowi C – dokonuje dostawy krajowej opodatkowanej

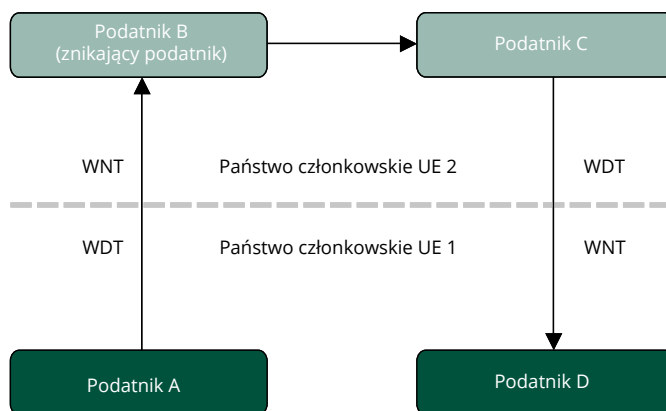


Rysunek 5. Oszustwo z udziałem znikającego podatnika dotyczące WNT

Źródło: opracowanie własne.

VAT, dokumentując transakcję fakturą z wykazaniem VAT. Podatnik B pobiera VAT z tytułu sprzedaży od nabywcy krajowego, ale przed przekazaniem VAT organowi podatkowemu firma B znika. Podatnik B jest znikającym podatnikiem. Strata z tytułu VAT powstaje w państwie członkowskim 2, w którym znikający podatnik sprzedaje towary na rynku krajowym, zwykle po obniżonej cenie (jest to możliwe ze względu na brak zapłaty VAT do organu podatkowego). Pozwala to na uzyskanie przewagi nad innymi uczciwymi podmiotami. Niezapłacony VAT stanowi zysk dla znikającego podatnika (European Commission, 2018, s. 10–11).

Możliwe jest również oszustwo stanowiące rozwinięcie tego mechanizmu, w którym następuje również WDT (rysunek 6). W proceder ten zaangażowane są dwa państwa członkowskie, ale liczba podatników w nim uczestniczących zwią-



Rysunek 6. Oszustwo z udziałem znikającego podatnika dotyczące WNT i WDT

Źródło: opracowanie własne.

szła się do czterech. Nadal kluczową rolę w oszustwie odgrywa znikający podatnik (firma B), która nie rozlicza VAT z tytułu dostawy krajowej do podatnika C. Podatnik C dokonuje WDT (opodatkowanej VAT 0%) do podatnika D z kraju członkowskiego 1. Podatnik C może wnioskować o zwrot VAT. W schemacie tym towar wraca do kraju, z którego został nabyty w ramach WNT przez znikającego podatnika, jednakże łańcuch transakcji nie zamknął się.

4.2. Oszustwo karuzelowe

Oszustwa karuzelowe (*carousel fraud*), nazywane również karuzelami podatkowymi, w handlu wewnątrzspółnotowym występują we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej i są jedną z najważniejszych przyczyn powodujących

uszczerplenia w dochodach uzyskiwanych z VAT (KPRM, 2010, s. 78). Karuzele podatkowe należą do popularnych wśród grup przestępczych zaawansowanych oszustw, w których mamy do czynienia z uchylaniem się od zapłaty należnego VAT oraz z uzyskaniem nieuprawnionego zwrotu VAT. Ten rodzaj oszustwa przynosi organizatorom procederu duże korzyści przy stosunkowo niewielkich nakładach finansowych, ponieważ do wyłudzenia podatku wykorzystywany jest towar, który wielokrotnie może być wywożony z kraju, a następnie wraca do niego (stąd mowa o karuzeli podatkowej) (MF, 2022).

Pomimo popularności wśród zorganizowanych grup przestępczych oszustwa karuzelowe definicji karuzeli podatkowej nie ma zarówno w prawie krajowym, jak i unijnym. Natomiast w literaturze dotyczącej oszustw w zakresie VAT znaleźć można różne definicje karuzel podatkowych. Karuzelę podatkową można zdefiniować jako oszustwo popełnione przy użyciu systemów i mechanizmów mających na celu uchylene się od obowiązku dotyczącego VAT poprzez niezapłacenie VAT należnego lub nieuprawnione domaganie się zwrotu VAT dzięki procederowi obejmującemu firmy działające w otoczeniu międzynarodowym (Derkacz, 2016, s. 95 i n.). Karuzela podatkowa jest również definiowana jako przestępstwo podatkowe związane z obrotem towarowym, polegające na sprzedaży towarów z wykorzystaniem transakcji wewnątrzspółnotowych. Pojęcie „karuzela” odnosi się do sposobu, w jaki towary krążą między poszczególnymi podmiotami tworzącymi łańcuch oszukańczych dostaw. W karuzeli podatkowej w wyniku szeregu transakcji sprzedażowych towary wracają do pierwszego ogniwa w łańcuchu (Pabiański i Śliż, 2007, s. 20).

W uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych można się spotkać z traktowaniem karuzeli podatkowej jako przestępczych, organizacyjnie zaawansowanych schematów transakcyjnych bazujących na konstrukcji VAT, których celem jest uzyskanie nienależnej korzyści w zakresie VAT (przez uchylene się od zapłaty należnego VAT lub poprzez uzyskanie zwrotu VAT, który w rzeczywistości nie został uregulowany). Jest to możliwe dzięki stworzeniu iluzji okrężnego ruchu towarów między państwami UE (Wyrok WSA, 2016).

W karuzeli VAT można spotkać dwa rodzaje niezgodnych z prawem zachowań, których celem jest uszczerplenie VAT:

- poszczególne podmioty działające w karuzeli podatkowej nie odprowadzają VAT należnego,
- ostatni podmiot w łańcuchu transakcji karuzelowych w danym kraju występuje o zwrot VAT.

W związku z rolami, jakie mają do odegrania podmioty biorące udział w karuzeli podatkowej, zazwyczaj występują oba zachowania, co oznacza, że są one wobec siebie komplementarne (Schneider, 2011, s. 361).

Schemat oszustwa karuzelowego stanowi rozszerzenie oszustwa opartego na WNT. Towary lub usługi nie trafiają do klienta końcowego, lecz do pierwotnego

dostawcy. Schemat jest powtarzany w kółko, a towary „kręcą” się w zamkniętym łańcuchu transakcji, dlatego wywołuje to skojarzenie z karuzelą (European Commission, 2018, s. 11). Zrozumienie mechanizmu karuzeli podatkowej wymaga przedstawienia pozostałych (poza opisanym już znikającym podatnikiem) uczestników oszustwa i ról, jakie odgrywają.

Bufor (*buffer trade, buffer*) jest podmiotem, który może pojawić się jako ogniwo pośredniczące w dostawach pomiędzy znikającym podatnikiem a innym uczestnikiem oszustwa – brokerem. Z reguły w oszustwie występuje cały szereg buforów. Przeprowadzenie transakcji krajowych pomiędzy buforami uczestniczącymi w oszustwie ma na celu wydłużenie łańcucha transakcji i opóźnienie wykrycia procederu. Rolą buforów jest również utrudnienie przeprowadzenia kontroli (często bufory rozliczają się z VAT w różnych urzędach skarbowych) oraz zamaskowanie powiązania między znikającym podatnikiem, brokerem i organizatorem oszustwa (Kotowski, 2017, s. 28; MF, 2022). Aby bufor mógł realizować wymienione cele, musi być zarejestrowany jako czynny podatnik VAT, wypełniać formalne obowiązki związane z rozliczeniami VAT, a także prowadzić faktyczną działalność gospodarczą i uiszczać podatki (Milkowski, 2017, s. 64). Przedsiębiorca pełniący funkcję bufora z reguły jest podatnikiem prowadzącym już jakiś czas (im dłużej, tym lepiej) działalność gospodarczą. Przydatność bufora dla organizatora oszustwa jest związana z pozycją podmiotu na rynku i wiarygodnością dla organów podatkowych – im lepsza pozycja i większa wiarygodność, tym bufor jest bardziej przydatny (KPRM, 2010, s. 87).

Wskazane wymagania dotyczące buforów sprawiają, że do udziału w oszukańczych transakcjach organizatorzy oszustwa próbują wciągnąć podmioty nieświadome uczestnictwa w oszustwie VAT. Nieświadome uczestnictwo w oszustwie może wynikać z różnych przyczyn, np. z trudnej sytuacji finansowej, w jakiej znalazł się podatnik, i poszukiwania przez niego dodatkowego dochodu, który można by uzyskać bez konieczności zaangażowania własnego kapitału. Kryzys w gospodarce, np. wywołany pandemią, podczas której spadają dochody przedsiębiorców, sprawia, że trudna sytuacja finansowa przedsiębiorcy zwiększa ryzyko, że weźmie udział (często nieświadomie) w oszustwie podatkowym. Kolejnym powodem uczestnictwa w oszustwie może być również chęć zwiększenia obrotów (np. poprzez pośredniczenie w obrocie towarowym), co w konsekwencji poprawi wiarygodność przedsiębiorcy dla banku i pozwoli na uzyskanie kredytu. Również mała wiedza i doświadczenie przedsiębiorcy w zakresie zasad prowadzenia działalności gospodarczej oraz nieznanostwo przepisów prawa podatkowego mogą wpływać na skorzystanie z propozycji organizatorów oszustwa i wzięcie udziału w transakcjach. Podmioty, które biorą udział w oszustwie podatkowym nieświadomie, narażone są na różnego rodzaju konsekwencje, w tym podatkowe. Przykładowo mogą być pozbawione prawa do odliczenia VAT. Istotne znaczenie dla uniknięcia negatywnych konsekwencji podatkowych ma dochowanie przez przedsiębiorcę należytej staranności (szerzej w rozdziale 7). Niestety zdarza się, że przedsiębiorca

skuszony wizją łatwego zarobku nie dochowuje należytej staranności i odstępuje od weryfikacji kontrahentów i transakcji bądź weryfikacja, jakiej dokonuje, jest niewystarczająca.

Wykorzystanie jako buforów podatników nieświadomych uczestnictwa w oszustwie jest ryzykowne zarówno dla przedsiębiorców, jak i dla organizatora przestępstwa. Pełną kontrolę przebiegu transakcji i oszustwa zapewnia organizatorowi tego proceduru wykorzystanie w łańcuchu transakcji podatników świadomych oszustwa. Uczestnictwo podmiotów nieświadomych oszustwa utrudnia kontrolę tego proceduru, gdyż mogą oni je ujawnić, jeżeli zweryfikują kontrahentów i transakcje (Kotowski, 2017, s. 28).

Bufor nabywający towary od znikającego podatnika otrzymuje od niego faktury i dokonuje obniżenia podatku należnego o podatek wynikający z tych faktur, a nieuiszczony do budżetu. U przedsiębiorcy pełniącego funkcję bufora często następuje nagły wzrost obrotów, VAT należnego i naliczonego przy bardzo niskim zobowiązaniu VAT deklarowanym do wpłaty. W karuzelach VAT przeważnie jest wiele firm (kilka, a nawet kilkadziesiąt podmiotów) będących buforami. Celem przeprowadzenia transakcji krajowych pomiędzy wieloma buforami jest utrudnienie ewentualnego postępowania podatkowego i zatarcie powiązań, jakie istnieją między organizatorem oszustwa, znikającym podatnikiem i brokerem (Kozub-Skalska, 2017, s. 147).

Broker, inaczej podmiot czerpiący zyski (*broker, profit taker*), jest ostatnim ogniwem łańcucha dostaw w państwie, do którego towary zostały sprowadzone przez znikającego podatnika. Najczęściej brokerami są podmioty świadomie uczestniczące w oszustwie. Broker nabywa towary od bufora i dokonuje WDT lub eksportuje towar – dostawy takie są opodatkowane stawką VAT 0%. Zdarza się, że broker sprzedaje towary do tego samego podatnika, który sprzedał towar znikającemu podatnikowi (MF, 2022). Zysk podatnika pełniącego funkcję brokera wynika z odliczenia VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez bufora. W łańcuchu transakcji na wcześniejszych jej etapach uczestniczył znikający podatek, który nie zapłacił VAT, który odliczył bufor.

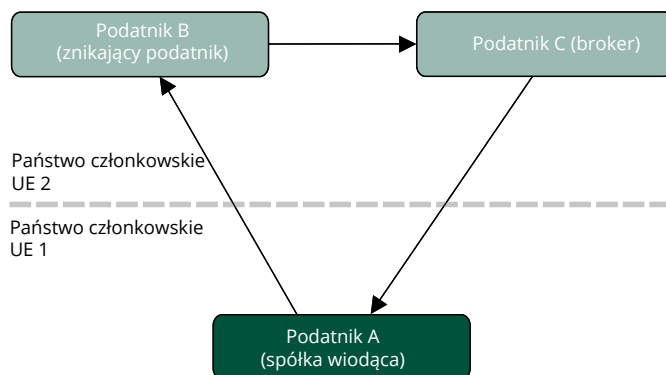
Broker często występuje do administracji podatkowej o zwrot nadwyżki naliczonego VAT nad podatkiem należnym (Kotowski, 2017, s. 28). Możliwe są przypadki, w których broker, będący często firmą o ustabilizowanej pozycji na rynku, sprzeda towar nabyty od bufora w kraju. Wówczas korzyść z oszustwa będzie uzyskiwana za pośrednictwem nierynkowo niskich cen sprzedaży stosowanych przez poprzednie ogniwa łańcucha (KPRM, 2010, s. 91; Pabiański i Śliż, 2007, s. 25). Broker z reguły świadomie uczestniczy w oszustwie, uzyskując zwroty VAT. Brokerami mogą zostać także podmioty nieświadomie uczestniczące w przestępstwie, które zostały oszukane, wykorzystane do finansowania transakcji oszukańczych (Kotowski, 2017, s. 29).

Ważnym uczestnikiem oszustwa karuzelowego jest spółka wiodąca (*conduit company, in & outer*), nazywana również kanałem dystrybucyjnym, organizatorem

oszustwa, podmiotem wiodącym czy przedsiębiorstwem wiodącym. W karuzeli podatkowej spółka wiodąca organizuje kanał dystrybucyjny na potrzeby przestępczego łańcucha dostaw. Podmioty tego typu działają poza granicami państwa, na którego terytorium przestępstwo jest fizycznie popełniane (Pabiański i Śliż, 2007, s. 26). Spółka wiodąca jest z reguły najważniejszym podmiotem uczestniczącym w przestępstwie, organizuje oszustwo. Jest najtrudniejsza do wykrycia. Posiada odpowiednio wysoki kapitał, który pozwala jej na prowadzenie działalności gospodarczej w formie i wielkości odpowiedniej dla danego typu transakcji. Prowadząc prawidłowo księgi podatkowe, regularnie składając deklaracje podatkowe i rozliczając się z budżetem danego państwa, nie wzbudza zainteresowania organów podatkowych (Mielniczuk-Stelmach, 2019, s. 129). W przypadku karuzeli podatkowej obrót towarem przeważnie rozpoczyna się i kończy na tym podmiocie. Może on występować z jednej strony jako dostawca towarów dla znikających handlowców, z drugiej zaś jako nabywca (bezpośredni albo pośredni) tych samych produktów zbywanych w ramach WDT (albo eksportu) przez brokerów (KPRM, 2010, s. 91; Pabiański i Śliż, 2007, s. 26). W przypadku nieskomplikowanych, najprostszych schematów karuzeli podatkowej podmiot wiodący może zostać łatwo zidentyfikowany przez administrację podatkową jako organizator oszustwa, który czerpie korzyści finansowe. Natomiast w przypadku oszustw karuzelowych o zaawansowanych schematach transakcji ustalenie organizatora proceduru i udowodnienie tego faktu stanowią duże wyzwanie dla administracji skarbowej i organów ścigania (Kotowski, 2017, s. 30).

5. Karuzela podatkowa – wybrane schematy oszustwa

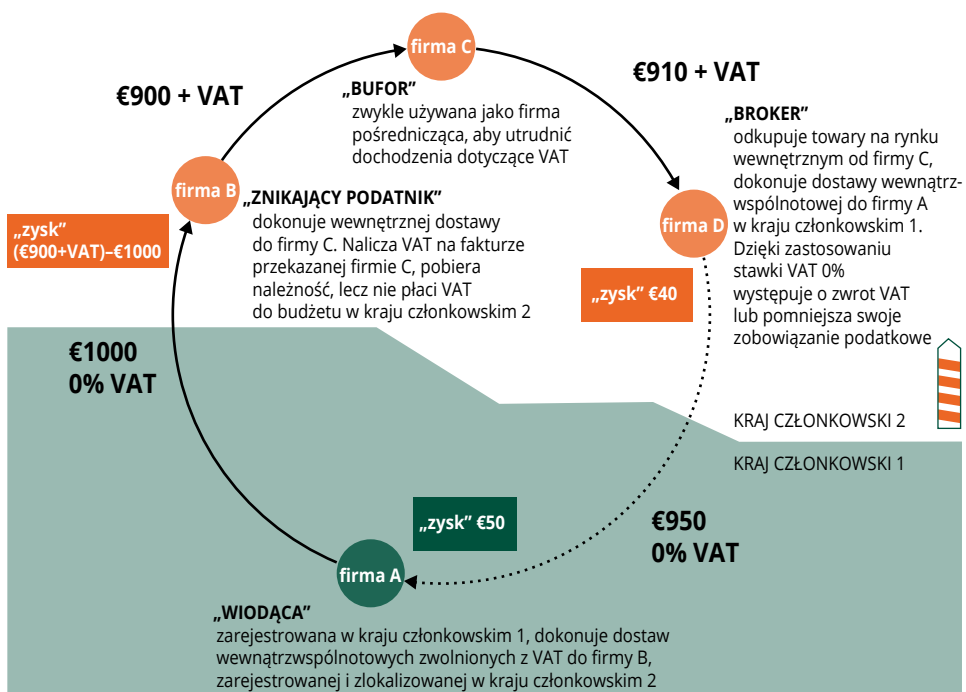
Oszustwo karuzelowe bez udziału bufora to najprostszy wariant karuzeli podatkowej (rysunek 7). Zaangażowanych jest w nią trzech podatników (spółka wiodąca, znikający podatnik i broker) oraz dwa państwa członkowskie UE. Podatnik A (spółka wiodąca) z kraju członkowskiego 1 sprzedaje towary w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (stawka VAT 0%) do podatnika B. Firma B (znikający podatnik) w państwie członkowskim 2 deklaruje nabycie wewnątrzwspólnotowe, a następnie sprzedaje towary podatnikowi C (brokero wi) – dokonuje dostawy krajowej opodatkowanej VAT, dokumentując transakcję fakturą z wykazanim VAT. Broker dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy do podatnika A – towary lub usługi trafiają z powrotem do spółki wiodącej, która ponownie dokonuje WDT do podatnika B itd. Strata z tytułu VAT następuje w państwie członkowskim 2, w którym znikający podatnik sprzedaje towary na rynku krajowym, Niezapłacony VAT stanowi zysk dla znikającego podatnika (European Commission, 2018, s. 11).



Rysunek 7. Karuzela podatkowa bez udziału bufora

Źródło: opracowanie własne.

Oszustwo karuzelowe z udziałem spółki wiodącej, znikającego podatnika, bufora i brokera przedstawiono na rysunku 8.



Rysunek 8. Karuzela podatkowa

Źródło: (MF, 2022).

Firma A – wiodąca, będąca organizatorem oszustwa, zarejestrowana w kraju członkowskim 1, dokonuje dostaw wewnątrzspółnotowych (zwolnionych z VAT przy zachowaniu prawa do odliczenia naliczonego VAT lub opodatkowanych stawką VAT 0%) do podatnika B. Firma B jest znikającym podatnikiem, zarejestrowanym i prowadzącym działalność w kraju członkowskim 2. Znikający podatnik dokonuje krajowej (wewnętrznej) dostawy do podatnika C i wystawia fakturę z wykazaniem VAT, pobiera należność z tytułu sprzedaży, nie płacąc jednak VAT do budżetu w kraju członkowskim 2. Firma C jest buforem, sprzedaje towar (dostawa krajowa opodatkowana VAT) do podatnika D pełniącego funkcję brokera. Broker otrzymuje od firmy C fakturę z VAT. Bufor obniża VAT należny o VAT naliczony. Nadwyżkę VAT należnego nad naliczonym odprowadza do organu podatkowego. Podatnik D dokonuje WDT do kontrahenta zagranicznego w kraju członkowskim 1 – firmy A. Nabywcą towaru od brokera jest spółka wiodąca – towar zatoczył koło. Zastosowanie stawki VAT 0% umożliwiła brokerowi wystąpienie o zwrot VAT lub pomniejszenie zobowiązania podatkowego (MF, 2022). Strata z tytułu VAT powstaje wyłącznie w państwie członkowskim 2, tj. w kraju, w którym zarejestrowany jest znikający podatnik.

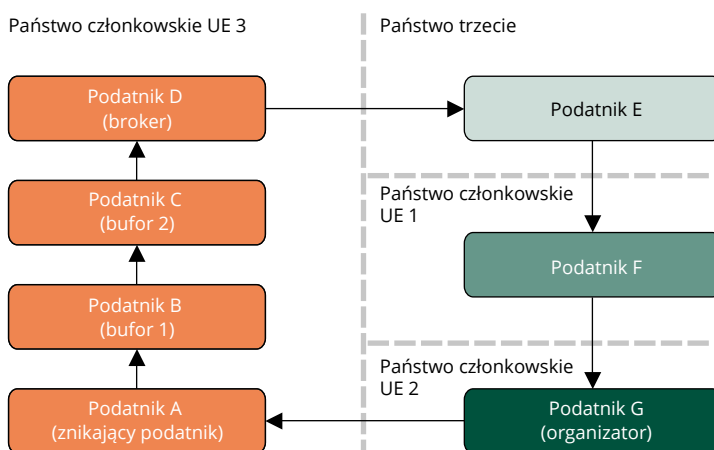
W karuzelach VAT:

- może być symulowany obieg towarów między podmiotami uczestniczącymi w oszustwie, bez faktycznego posiadania towaru lub bez ponoszenia kosztów jego transportu (obieg fakturowy, puste faktury *sensu stricto*) lub
- towar istnieje i jest rzeczywiście przewożony w łańcuchu dostaw w celu zachowania pozorów normalnego obrotu towarowego (Michalak, 2017, s. 83).

Pojawiały się również oszustwa typu MTIC, w których towar o dużej wartości, np. smartfony, zastępowany był atrapami, co znacznie obniżało koszty ponoszone przez organizatora procederu. Wykorzystanie atrapy miało na celu przekonanie służb skarbowych, a także przedsiębiorców nieświadomie uczestniczących w oszustwie, że odbywa się rzeczywisty obrót towarowy.

Opisując schematy oszustw, przyjęto założenie, że mamy do czynienia z obrotem towarowym, natomiast karuzele podatkowe mogą opierać się także na łańcuchach transakcji dostaw i nabyć usług (KPRM, 2010, s. 84). Mogą również obejmować swym zasięgiem zarówno państwa członkowskie UE, jak i państwa trzecie (nienależące do UE).

Podobnie jak w przypadku karuzeli podatkowej przedstawionej na rysunku 8 organizator oszustwa (podatnik G) działający w państwie członkowskim UE 2 dokonuje WDT do znikającego podatnika działającego w państwie członkowskim UE 3 (rysunek 9). Znikający podatnik sprzedaje towar buforowi 1, który następnie sprzedaje towar buforowi 2. Bufor 2 sprzedaje towar brokerowi – ostatniemu ogniwu łańcucha transakcji w państwie członkowskim UE 3. Broker eksportuje towar do podatnika E – następuje wywóz towaru poza UE. Następnie towar wraca do państwa członkowskiego UE 1 – towar jest importowany przez podatnika F. Dokonuje



Rysunek 9. Karuzela podatkowa obejmująca państwa trzecie

Źródło: opracowanie własne.

on wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do spółki wiodącej (organizatora), którym jest podatnik G. Łańcuch transakcji został wydłużony, a w oszustwie uczestniczy siedmiu podatników (w tym dwa bufory). Straty z tytułu VAT ponosi państwo członkowskie UE 3. Transakcje w pozostałych krajach uczestniczących w karuzeli podatkowej nie generują strat w VAT.

Wybierając państwa trzecie, przestępcy kierują się często kryterium niskich podatków z tytułu importu. Wybierane są także strefy wolnego handlu (KPRM, 2010, s. 81). Rozbudowanie schematu oszustwa ma na celu utrudnienie służbom skarbowym wykrycia oszukańczych transakcji i pozyskania materiału dowodowego pozwalającego udowodnić proceder.

6. Ewolucja oszustw podatkowych

Państwa członkowskie Unii Europejskiej, w tym Polska, od lat prowadzą walkę z oszustwami w zakresie VAT, w szczególności z oszustwami typu MTIC, do których należy karuzela podatkowa. Przestępcy podatkowi nie pozostają bierni i w odpowiedzi na działania mające wyeliminować oszustwa VAT czy ograniczyć ich skalę na bieżąco zmieniają swój *modus operandi* (Sebastianka, 2017, s. 296).

Oszustwa typu MTIC, a zwłaszcza karuzele podatkowe, od wielu lat opierają się na tych samych mechanizmach. Nie oznacza to jednak, że zorganizowane grupy przestępcze nie modyfikowały oszustw, dążąc do stworzenia efektywniejszych

mechanizmów wyłudzenia VAT. W ciągu kilkudziesięciu lat w oszustwach dotyczących VAT zmieniały się m.in.:

- rodzaje towarów będących przedmiotem obrotu,
- liczba podmiotów uczestniczących w łańcuchu transakcji,
- rodzaj podmiotów biorących udział w transakcjach,
- sposób dokumentowania transakcji,
- liczba państw zaangażowanych w proceder.

W oszustwach karuzelowych przestępcy wykorzystywali przede wszystkim towary (Sebastianka, 2017, s. 289):

- o dużej wartości jednostkowej,
- niewielkich rozmiarów,
- niewymagające specjalistycznego transportu,
- trudne do policzenia,
- łatwo zbywalne na rynku.

W Polsce oszustwa podatkowe najczęściej dotyczyły obrotu m.in. (Kotowski, 2017, s. 30):

- paliwami i komponentami do ich produkcji,
- stalą, złomem, metalami kolorowymi,
- metalami szlachetnymi, w tym złotem,
- elektroniką użytkową (m.in. mikroprocesorami, smartfonami, telefonami komórkowymi, tabletami).

Podejmowane przez kraje członkowskie UE działania uszczelniające VAT, takie jak wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia (*reverse charge*) na uznane za wrażliwe towary, spowodowały, że w oszustwach typu MTIC zaczęły pojawiać się towary nieobjęte tym mechanizmem.

Po wprowadzeniu w Polsce 1 kwietnia 2011 r. odwrotnego obciążenia m.in. na złom przestępcy zaczęli w karuzelach VAT wykorzystywać nisko przetworzone produkty stalowe, np. pręty zbrojeniowe. W łańcuchach transakcji oszukańczych popularna stała się elektronika (tablety, telefony, komputery). Objęcie od 1 października 2013 r. odwrotnym obciążeniem nowych towarów, w tym prętów stalowych, skłoniło organizatorów oszustw do kolejnej zmiany towarów krążących w karuzelach VAT. Również następne rozszerzenie zakresu stosowania odwrotnego obciążenia (od 1 lipca 2015 r.), m.in. o towary z kategorii stali, złota, telefony komórkowe, komputery przenośne, konsole do gier, nieobrobione plastycznie metale nieżelazne, spowodowało konieczność zmiany towarów będących przedmiotem oszustwa podatkowego. Zmieniał się towar wykorzystywany w karuzelach VAT natomiast mechanizm przestępstwa i cechy towarów pozostawały w zasadzie bez zmian (Kozub-Skalska, 2016, s. 101 i n.).

Skuteczne ograniczenie przez administrację podatkową wyłudzeń VAT w danej branży powoduje, że organizatorzy oszustw intensyfikują aktywność w innych obszarach, takich jak m.in. obrót zbożami, energią elektryczną, artykułami spożywczymi, artykułami chemicznymi (Kotowski, 2017, s. 31). Przykładem kreatywności organizatorów oszustw VAT może być wykorzystanie w łańcuchu transakcji specjalistycznego towaru – filtrów do przemysłu ciężkiego o wartości jednostkowej około 150 tys. zł za sztukę. Z ustaleń poczynionych przez organy podatkowe wynikało, że towar tego rodzaju nie istnieje (Wyrok WSA, 2019).

Słuszność tej tezy potwierdza *Opinia nr 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT*. W dokumencie stwierdzono, że po wprowadzeniu odwrotnego obciążenia na dany towar lub usługę podmioty zajmujące się wyłudzeniami VAT przenoszą działalność na inne towary i usługi, nieobjęte odwrotnym obciążeniem, i kontynuują oszukańczy proceder (Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego, 2015, s. 3).

W przypadku oszustw VAT można również zaobserwować (Sebastianka, 2017, s. 296):

- zwiększenie dynamiki działania karuzeli VAT poprzez przyspieszenie obrotu towarem pomiędzy podmiotami biorącymi udział w łańcuchu transakcji oszukańczych (tak aby towar jak najkrócej przebywał w jednym państwie, np. kilka godzin),
- wydłużenie łańcucha transakcji poprzez zaangażowanie większej liczby podmiotów pełniących funkcję buforów,
- zwiększenie wartości towarów będących przedmiotem pojedynczej transakcji,
- jednoczesne funkcjonowanie karuzel podatkowych w wielu krajach, tzw. koło olimpijskie (*olympic circle*),
- udział firm spoza Unii Europejskiej, zwłaszcza ze Zjednoczonych Emiratów Arabskich, Szwajcarii, USA i Chin.

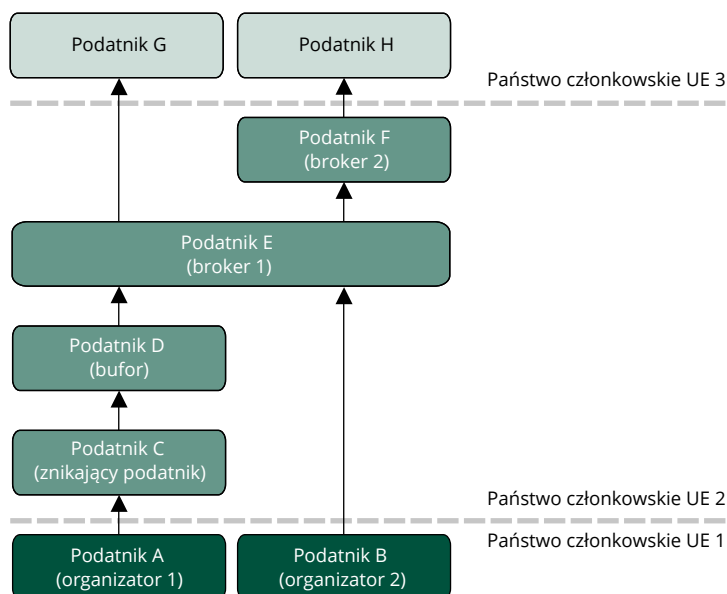
W karuzeli podatkowej może uczestniczyć kilkadziesiąt, a nawet kilkaset podmiotów z kilkudziesięciu krajów, zarówno z UE, jak i spoza niej. O istnieniu tak rozbudowanych oszustw podatkowych można dowiedzieć się m.in. z publikacji pojawiających się w mediach czy też analizując wyroki sądów administracyjnych. W 2017 r. pojawił się komunikat informujący o wykryciu przez Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy karuzeli podatkowej, w której uczestniczyło 170 podmiotów polskich i 55 zagranicznych, a wartość wyłudzonego VAT przekroczyła 108 mln zł („Wyłudzenia VAT: Wykryto karuzelę podatkową z udziałem 170 polskich podmiotów”, 2017). Próba utrudnienia wykrycia oszustwa karuzelowego jest tworzenie z karuzel VAT struktur przypominających koła olimpijskie. Taka rozbudowana struktura oszustwa obejmującego wiele państw (zarówno z UE, jak i spoza niej) jest trudniejsza do wykrycia niż prosta karuzela.

Pojawiła się również zmodyfikowana, ulepszona (z perspektywy organizatora oszustw), zaawansowana forma karuzeli podatkowej – *contra trading*, czyli kontrkaruzela lub karuzela przeciwstawna. Ashley Seager w 2007 r. nazwał ją nową „zjadliwą mutacją” karuzeli VAT, która rozprzestrzeniła się w całej Europie (Seager, 2007).

Kontrkaruzela polega na istnieniu dwóch (lub więcej) równoległych karuzel podatkowych, działających w różnych krajach UE i państwach trzecich. Karuzele te nakładają się, a raczej są ze sobą połączone za pośrednictwem brokera lub brokerów. Przykładowo jeden łańcuch transakcji może obejmować usługi, takie jak oprogramowanie lub licencje, a drugi towary, np. telefony komórkowe. Niektóre transakcje mogą być rzetelne i w jednym z państw uczestnicy oszustwa mogą uiszczać VAT (w niewielkiej wysokości). Ma to na celu ukrycie oszustwa i faktu, że w innym państwie otrzymywany jest zwrot dużych kwot VAT (Seager, 2007).

Schemat oszustwa *contra trading* jest o wiele bardziej złożony niż w przypadku podstawowej karuzeli podatkowej (rysunek 10). Podstawą tego oszustwa jest podatnik E, który pełni jednocześnie funkcję brokera i dostawcy krajowego (HM Revenue & Customs, 2016). Przedsiębiorstwo to dokonuje:

- zakupu krajowego od podatnika D (bufora), który nabył towary od znikającego podatnika (C), który nie zapłacił VAT; podatnik C kupił towary (WNT) od podatnika A, będącego organizatorem oszustwa (działającego w państwie



Rysunek 10. Oszustwo *contra trading*

Źródło: opracowanie własne.

członkowskim UE 1); po dokonaniu transakcji podatnik C znika, nie uiszczając VAT do budżetu państwa,

- wewnątrzspółnotowego nabycia towarów od podatnika B z państwa członkowskiego UE 1, który również jest spółką wiodącą.

Podatnik E (broker 1), zwany kontrabrokerem (*contra broker*), dokonuje dwóch dostaw:

- WDT do podatnika G w państwie członkowskim UE 3 – sprzedaż ta związana jest z łańcuchem transakcji, w którym w jednym z poprzednich etapów brał udział znikający podatnik, który nie uiścił należnego VAT,
- dostawy krajowej do podatnika F (brokera 2), która nie jest bezpośrednio związana z łańcuchem transakcji, w których brał udział znikający podatnik; broker 2 dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy do podatnika H w państwie członkowskim UE 3.

Państwo członkowskie UE 2 ponosi straty VAT z powodu zarówno VAT niezapłaconego przez znikającego podatnika, jak i zwrotu VAT, o który występują podmioty E i F (European Commission, 2018).

W karuzeli przeciwstawnej na uwagę zasługują występujące w niej dwa łańcuchy transakcji:

- łańcuch straty podatkowej – w ramach tego łańcucha transakcji podatnik płaci podatek naliczony od zakupów i dokonuje dostaw (opodatkowanych VAT 0%) do podatników w innych państwach członkowskich UE lub eksportuje towary do klientów spoza UE,
- łańcuch przeciwstawny – podatnik zazwyczaj nabywa towary z innego państwa członkowskiego UE i odsprzedaje je na terenie kraju (European Commission, 2018).

Na rysunku 10 występuje tylko jeden bufor, ponieważ taki prosty schemat najlepiej obrazuje istotę oszustwa. W rzeczywistości przestępcy posługują się co najmniej kilkoma buforami. Uczestnictwo większej liczby buforów ma utrudnić powiązanie przez organy podatkowe brokera ze znikającym podatnikiem i spółką wiodącą. Broker, którego od znikającego podatnika dzieli kilka firm pośredniczących (buforów), będzie starał się dowieść dochowania należytej staranności poprzez zweryfikowanie bufora lub nawet kilku buforów.

Tego typu oszustwo zostało opisane przez Brunona Hołysta (2022). Ujawnienie karuzeli przeciwstawnej może wymagać nawet dwukrotnie większej liczby pracowników służb skarbowych niż w przypadku zwykłej karuzeli podatkowej (Hołyst, 2022 s. 248). Przestępcy, modyfikując oszustwa np. poprzez zmianę towarów będących przedmiotem transakcji czy liczbę podmiotów uczestniczących w łańcuchach transakcji, mają na celu opóźnienie wykrycia, a także utrudnienie udowodnienia procederu przez organy podatkowe.

Wnioski

Analiza działań podejmowanych w celu uszczelnienia systemu podatkowego oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i ich zwalczania w zestawieniu z informacjami o działaniach zorganizowanych grup przestępczych potwierdza, że oszustwa VAT były i nadal pozostają wyzwaniem zarówno dla UE, jak i dla państw członkowskich UE. Istnieje wiele rodzajów oszustw w zakresie VAT, przy czym największy wpływ na lukę VAT w krajach UE mają oszustwa transgraniczne typu MTIC, w szczególności karuzele podatkowe (o czym szerzej w rozdziale 1). Schematy oszustw, przedmiot transakcji, ich uczestnicy ciągle ewoluują. Przestępcy starają się dokonywać zmian w oszustwach, aby były one:

- niewykrywalne lub trudno wykrywalne,
- bardzo trudne do udowodnienia,
- przynosiły jak największe korzyści organizatorom.

Mechanizmy uszczelniające VAT wprowadzane w poszczególnych państwach członkowskich UE sprawiają, że zmieniają się kraje, w których przestępcy wyłudniają VAT. Kraje posiadające narzędzia i środki zapewniające skuteczne zwalczanie oszustw podatkowych są wykorzystywane przez przestępców do wydłużania łańcuchów transakcji oszukańczych, tak aby utrudnić wykrycie oszustwa. Straty powstają w krajach, w których działają znikający podatnicy, a administracje podatkowe czy organy ścigania nie dysponują narzędziami wystarczającymi do ujawnienia tego typu przestępstw.

Jak duże wyzwanie stoi przed państwami członkowskimi UE, ale również przed krajami spoza UE, można stwierdzić, czytając komunikat opublikowany 29 listopada 2022 r. przez Prokuraturę Europejską (European Public Prosecutor's Office; EPPO, 2022). Informuje on o wykryciu prawdopodobnie jednej z największych karuzel podatkowych. EPPO we współpracy z organami ścigania 14 państw członkowskich UE prowadziła dochodzenie w związku z oszustwem w zakresie VAT, polegającym na sprzedaży popularnych towarów elektronicznych. Straty podatkowe szacuje się na 2,2 miliarda euro. Działalność przestępcza obejmowała 22 państw członkowskich uczestniczących w EPPO, a także Węgry, Irlandię, Szwecję i Polskę, kraje trzecie, w tym Albanie, Chiny, Mauritius, Serbię, Singapur, Szwajcarię, Turcję, Zjednoczone Emiraty Arabskie, Zjednoczone Królestwo i Stany Zjednoczone. Łańcuch transakcji był niezwykle złożony. W oszustwie uczestniczyło kilka wysoko wyspecjalizowanych zorganizowanych grup przestępczych. Wykrycie utrudniał ponadnarodowy charakter przestępstwa (EPPO, 2022). Operacja *Admirał*, bo tak ją nazwano, potwierdza, że oszustwa typu MTIC są bardzo skomplikowane i mają charakter ponadnarodowy. Do przeciwdziałania oszustwom i do ich zwalczania konieczna jest nie tylko ścisła współpraca międzynarodowa w obszarze podatków, ale również kooperacja organów ścigania.

Opisane w rozdziale mechanizmy oszustw związanych z VAT i działania podejmowane przez organizatorów tego przestępczego procederu pozwalają na postawienie tezy, że całkowita eliminacja oszustw podatkowych, w tym oszustw dotyczących VAT, jest mało prawdopodobna. Kluczowym elementem oszustw typu MTIC były transakcje transgraniczne. Stąd zapobieganie oszustwom czy też ich wykrywanie wymagają działań obejmujących państwa członkowskie UE. Powinny mieć one charakter systemowy, tak jak zmiany w przepisach dotyczących VAT czy współpracy międzynarodowej. Pomoże to w znacznym stopniu ograniczyć nadużycia i oszustwa związane z VAT.

Przykładem tego typu działań mogą być projekty aktów prawnych przedstawiane przez Komisję Europejską, które zmodernizują i poprawią funkcjonowanie unijnego systemu podatku od wartości dodanej. Proponowane zmiany mają ograniczyć możliwość oszustw dotyczących VAT dzięki wykorzystaniu i rozwijaniu osiągnięć cyfryzacji (Komisja Europejska, 2022). Taką zmianą jest np. pakiet legislacyjny wprowadzający zmiany do dyrektywy 2006/112/WE oraz do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 (Rozporządzenie, 2010) w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT, niezbędnych w epoce cyfrowej, który został opisany w rozdziale 8.

Niezależnie od działań podejmowanych przez Komisję Europejską i rządy poszczególnych państw poznanie mechanizmów oszustw podatkowych, zmian, jakie zachodzą w oszustwach związanych z VAT, m.in. dotyczących towarów lub usług będących przedmiotem transakcji, niezbędne jest do skutecznego zapobiegania oszustwom, ich wykrywania i eliminowania z rynku. Wiedza na temat oszustw związanych z VAT może również pozwolić uczciwym przedsiębiorcom uniknąć nieświadomego zaangażowania się w przestępstwa podatkowe.

Bibliografia

- Action Fraud. (b.d.). *Tax fraud*. Pobrane 25 czerwca 2023 z <https://www.actionfraud.police.uk/a-z-of-fraud/tax-fraud>
- Derkacz, A. (2016). Przemysłowość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy. W: T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej* (s. 95–115). Wolters Kluwer Polska.
- Dominik-Ogińska, D. (2018). Czy można nadużyć oszustwa podatkowego? Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. *Kwartalnik Prawno Finansowy*, 2, 47–71. http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/95854/PDF/Kwartalnik_prawno_finansowy_2_2018.pdf
- Drozdek, A. i Machalica-Drozdek, K. (2019). Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów admini-

- stracyjnych. *Białostockie Studia Prawnicze*, 24(3), 99–112. <https://doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.07>
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- EPPO (European Public Prosecutor's Office). (2022, 29 listopada). *Operation Admiral: EPPO uncovers organised crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/operation-admiral-eppo-uncovers-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22>
- European Commission. (2018). *The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*. <https://doi.org/10.2778/418684>
- Europol. (b.d.). *MTIC (missing trader intra community) fraud*. Pobrane 22 czerwca 2023 z <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>
- Hasińska, I. (2021). *Odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu wykrytych nieprawidłowości. Aspekty ekonomiczne i prawne na kanwie „luki w VAT”*. Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu.
- HM Revenue & Customs (2016). *What is VAT fraud?: examples of different types of VAT fraud: missing trader intra-community (MTIC) fraud: contra trading*. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf23550>
- Hołyst, B. (2022). *Kryminologia*. Wolters Kluwer Polska.
- Komisja Europejska. (2022, 8 grudnia). *Zwalczanie oszustw podatkowych*. https://poland.representation.ec.europa.eu/news/zwalczanie-oszustw-podatkowych-2022-12-08_pl
- Kotowski, W. (2017). *Karuzele podatkowe*. W: I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT* (s. 19–33). Wolters Kluwer Polska.
- Kozub-Skalska, S. (2017). *Mechanizm odwrotnego obciążenia w vat jako nieefektywne narzędzie w zmniejszaniu luki podatkowej w VAT*. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 275. 92–106 <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.cejsh-b24f4661-1699-4f19-9fad-89feb6229a31/c/06.pdf>
- KPRM (Kancelaria Prezesa Rady Ministrów). (2010). *Materiały szkoleniowe z tematu pn. „Transakcje wewnątrzspółnotowe ze szczególnym uwzględnieniem transakcji trójstronnych i łańcuchowych oraz identyfikacja oszustw karuzelowych w handlu wewnątrzspółnotowym”*. <https://docplayer.pl/789245-Materiały-szkoleniowe-z-tematu-pn.html>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022). *Wyludzenia VAT*. <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/wyludzenia/>
- Michalak, M. (2017). *Karuzele podatkowe w podatku od towarów i usług – mechanizm funkcjonowania*. W: Kurzyński, M. i Krzeszowska, K. (red.). *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego* (s. 83–91). Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.
- Mielniczuk-Stelmach, M. (2017). *Oszustwa karuzelowe w podatku VAT w kontekście działań kontroli skarbowej*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 488, 126–135. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.488.11>
- Milkowski, K. (2017). *Karuzela podatkowa jako rodzaj oszustwa podatkowego*. W: Kurzyński, M. i Krzeszowska, K. (red.). *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego* (s. 60–66). Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.
- Namysłowski, R. (red.). (2014). *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa*. Wolters Kluwer Polska.

- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2016). *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*. Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF. https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_15_011_201510271418111445955491~01,typ,kk.pdf
- Nowak, K. (2014). Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słułów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi. *Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego*, 10(14). 171–185. http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-53305aab-212a-48e3-8e8e-7e638f93c0dc/c/przegląd_10.172-186.pdf
- OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). (b.d.). *Fraud*. W: *Glossary of Tax Terms*. Pobrane 25 czerwca 2023 z <https://www.oecd.org/ctp/glossary-of-tax-terms.htm#F>
- Pabiański, T. i Śliż, W. (2007). Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT (1). *Przegląd Podatkowy*, 1(20), 18–27. <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Zorganizowane-dzialania-przestepcze-wykorzystujace-mechanizmy-konstrukcyjne-podatku-VAT-1-1551141.html>
- PAP. (2015, 10 maja). *Elektroniczne „karuzele podatkowe” na celowniku urzędników z Olsztyna*. <https://www.prawo.pl/podatki/elektroniczne-karuzele-podatkowe-na-celowniku-urzednikow-z-olsztyna,18316.html>
- Pauch, D. (2016). Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*, 50(1) 621–629, <http://dx.doi.org/10.17951/h.2016.50.1.621>
- Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego. (2015). *Opinia nr 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT*. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6b23085e-7f52-4111-a16c-8451902db096&groupId=764034
- Rozporządzenie. (2004). Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 331/13 z 5.11.2004). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004R1925&from=ET>
- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2010:268:FULL&from=PL>
- Schneider, K. (2011). Zorganizowane oszustwa karuzelowe związane z podatkiem od towarów i usług (VAT). *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 158, 357–364.
- Seager, A. (2007, 29 maja). EU clampdown spawns new carousel fraud. *The Guardian*. <https://www.theguardian.com/business/2007/may/29/eu.money>
- Sebastianka, B. (2017). „Karuzela podatkowa” – mechanizm i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT. *Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne*, 26, 285–297. [https://doi.org/10.19251/ne/2017.26\(19\)](https://doi.org/10.19251/ne/2017.26(19))
- Ustawa. (1993). Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- VAT-owscy oszuści stają się okrutni. (2014, 29 października). *Rzeczpospolita*. <https://www.rp.pl/spoleczenstwo/art12197611-vat-owscy-oszusc-staja-sie-okrutni>
- Wydział Prewencji KSP (Komendy Stołecznej Policji). (2015). *Nie daj się zrobić w słupa*. <https://ksp.policja.gov.pl/wp/aktualnosci/59558,Nie-daj-sie-zrobic-w-slupa.html>
- Wyrok NSA. (2014a). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 664/13. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8E7B9AC337>
- Wyrok NSA. (2022a). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2022 r., sygn. akt I FSK 365/19. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D10E9E76F>
- Wyrok NSA. (2022b). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2022 r., sygn. akt I FSK 1131/18. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BF2C9B80A4>
- Wyrok WSA. (2016). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2411/15. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29136DAEA2>
- Wyrok WSA. (2019). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 684/18. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4123276D30>
- Wyrok WSA. (2022). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2022 r., sygn. akt I SA/OI 350/22. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D7AE220646>
- Wyrok TSUE. (1977). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 października 1977 r. w sprawie C-125/76. EU:C:1977:148.
- Wyrok TSUE. (1988). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 lipca 1988 r. w sprawach połączonych C-138/86 i 139/86. EU:C:1988:383.
- Wyrok TSUE. (1993). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92. EU:C:1993:82.
- Wyrok TSUE. (2004). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02. EU:C:2004:263.
- Wyrok TSUE. (2006a). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02. EU:C:2006:121.
- Wyrok TSUE. (2006b). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04. EU:C:2006:446.
- Wyłudzenia VAT: Wykryto karuzelę podatkową z udziałem 170 polskich podmiotów. (2017, 31 maja). *Gazeta Prawna*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1047042,wykryto-karuzele-podatkowa-z-udzialem-170-polskich-podmiotow.html>
- Zubrzycki, J. (2015). *Leksykon VAT*. Unimex.

Rozdział 3

RYZIKO PODATKOWE ZWIĄZANE Z VAT W CZASACH PANDEMII¹

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/3>

Łukasz Pastuszka

Krajowa Administracja Skarbowa
lukasz-pastuszka@o2.pl

Tax risk in VAT during the pandemic

Abstract

Purpose: The purpose of this chapter is to analyse the risk resulted from COVID-19 pandemic, the increase of the risk for the entrepreneurs concerning unconscious participation in tax fraud. This chapter pictures the difficulties taxpayers have faced and in which areas entrepreneurs should pay extra caution when participating in business transactions. This will enable to illustrate the problems taxpayers faced during the COVID-19 pandemic.

Design/methodology/approach: Analysis based on the author's experience, theses based on decisions of administrative courts, data published by the Ministry of Finance and publications concerning of the COVID-19 pandemic.

Findings: The analysis showed that the COVID-19 pandemic relevantly influenced the risk of the entrepreneur's unwitting participation in tax fraud. The pandemic increases the interest in illegal activities aimed at rapid profit, caused by emerging "opportunity", the occurrence of new conditions. At the same time, it significantly hindered the verification processes of contractors. It is more difficult for an entrepreneur to demonstrate due diligence than in the previous period. For this reason, entrepreneurs should be particularly careful in economic transactions, especially those concluded with new contractors.

Keywords: VAT fraud, entrepreneur's due diligence in VAT, tax risk, COVID-19 pandemic.

¹ Prezentowane w publikacji stanowisko nie stanowi opinii KAS, lecz wyłącznie opinię jej autora.

Sugerowane cytowanie:

Pastuszka, Ł. (2023). Ryzyko podatkowe związane z VAT w czasach pandemii. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 61–72). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/3>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Wielu przedsiębiorców zadaje sobie pytanie, czy w czasach pandemii powinni zachować szczególną ostrożność w zawieranych transakcjach gospodarczych. Czy zmieniona sytuacja w istotny sposób wpłynęła na ryzyko podatkowe związane z nieświadomym udziałem w oszustwie podatkowym? Jakie czynniki mogą mieć wpływ na to ryzyko? Odpowiedź nie jest prosta, ponieważ brak jest jeszcze szczegółowych badań w tym zakresie. Natomiast możliwa jest do przeprowadzenia analiza czynników, które wpływają na to ryzyko. Jej wyniki zostały przedstawione w niniejszym rozdziale.

1. Ryzyko podatkowe – wybrane zagadnienia

Zdefiniowanie ryzyka nie jest łatwym zadaniem. W literaturze przedmiotu można spotkać różne znaczenia tego pojęcia. Ryzyko „jest definiowane na bazie różnych nauk i teorii, m.in. w ekonomii, naukach behawioralnych, naukach prawnych, psychologii, statystyki, ubezpieczeniach, teorii prawdopodobieństwa i innych” (Czerwonka i in., b.d.).

W piśmiennictwie wskazuje się, że ryzyko jako zdarzenie może mieć charakter pozytywny i negatywny. Tym samym może być rozpatrywane jako swego rodzaju szansa, możliwość bądź też jako potencjalne zdarzenie o charakterze negatywnym, które zagraża osiągnięciu założonego celu przez organizację. Niewątpliwie dominuje negatywny aspekt postrzegania ryzyka, na co wpływ miał splot zagrożeń obserwowanych w ostatnich latach, takich jak zmiany klimatyczne, zakłócenia łańcucha dostaw, wstrząsy polityczne i społeczne czy globalna pandemia (Przybylska, 2023, s. 34).

Pojęcie ryzyka podatkowego wiąże się z błędnym lub nieterminowym wykonaniem zobowiązań podatkowych (Przybylska, 2023, s. 41). Jest też definiowane jako szczególny rodzaj „ryzyka biznesowego związanego zarówno z występowaniem określonych sankcji, jak i nieoptymalnym sterowaniem wydatkami. Istotą tego ryzyka jest brak pewności co do konsekwencji podatkowych zrealizowanych, bieżących lub przyszłych operacji gospodarczych. Wynika ono z działań podejmowanych w otoczeniu podatkowym oraz w przedsiębiorstwie, a także z zaniechań w sferze regulacji i decyzji podmiotu. Rozumiane jest ono najczęściej jako ryzyko wystąpienia błędu, opóźnienia rozliczeń podatkowych, czy też wystąpienia nieprawidłowości narażających podatnika na zaległości podatkowe oraz związane z tym odsetki i ewentualne kary” (Żak, b.d.).

Pandemia COVID-19 w oczywisty sposób wpłynęła na postrzeganie ryzyka jako zdarzenia negatywnego, szczególnie w przypadku ryzyka podatkowego. Na potrzeby niniejszego rozdziału należy zatem odpowiedzieć na pytanie: jak zdefiniować ryzyko podatkowe w kontekście pandemii COVID-19? Istnieje wiele klasyfikacji ryzyka, przy czym najczęściej wyróżnia się ryzyko wewnętrzne i zewnętrzne (Przybylska, 2023, s. 34). Ryzyko wewnętrzne jest zdarzeniem, którego źródło powstania co do zasady znajduje się wewnątrz organizacji. Oznacza to, że może być ono stosunkowo łatwo ograniczone, a nawet całkowicie wyeliminowane. Przykładowo źródłem ryzyka podatkowego wewnętrznego mogą być takie zdarzenia jak (Żak, b.d.):

- niedopełnienie wymogów formalnych określonych przepisami prawa podatkowego,
- brak sformalizowanych i precyzyjnych procedur podatkowych,
- brak efektywnego zarządzania wiedzą podatkową pracowników,
- brak precyzyjnych podziałów obowiązków,
- brak współpracy w zakresie obiegu dokumentów oraz informacji pomiędzy jednostkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa,
- ograniczony wpływ działu finansowego na planowanie transakcji i kształt zapisów umów.

Natomiast ryzyko zewnętrzne powstaje w otoczeniu organizacji. Ma ona ograniczoną możliwość oddziaływania na to ryzyko. Ryzyko podatkowe zewnętrzne może być związane z następującymi zdarzeniami (Żak, b.d.):

- zmieniające się otoczenie prawne,
- fiskalizm organów skarbowych,
- niejednolita i zmieniająca się interpretacja prawa podatkowego,
- zmieniające się linie orzecznictwa sądowego.

W ocenie autora ryzyko podatkowe w czasach pandemii COVID-19 należy analizować przede wszystkim jako ryzyko zewnętrzne spowodowane zmianą otoczenia biznesowego. Podatnicy mają bowiem ograniczoną możliwość wyeliminowania lub zminimalizowania negatywnych zdarzeń, jakie mogą powstać w czasie pandemii. Z kolei ryzyko podatkowe wewnętrzne będzie miało mniejsze znaczenie. Podatnicy mogą podjąć działania, które takie ryzyko ograniczy lub całkowicie wyeliminuje. W stosunkowo łatwy sposób możliwe jest określenie potencjalnych obszarów ryzyka w zakresie procedur związanych ze stosowaniem prawa podatkowego lub z zasobami ludzkimi przedsiębiorstwa i organizacji pracy w dobie pandemii.

Analizując, w jakim obszarze nastąpił znaczący wzrost ryzyka podatkowego spowodowanego pandemią COVID-19, w jaki sposób może się to ryzyko zmateriałizować, należy wskazać na ryzyko nieświadomego udziału podatnika w oszustwie podatkowym. Szczegółowa analiza, jakie czynniki mogą mieć wpływ na to ryzyko

oraz jakie działania podatnik może podjąć w celu zabezpieczenia swojej pozycji podatkowej w zawieranych transakcjach gospodarczych, zostanie przeprowadzona w dalszej części rozdziału.

2. Wzrost ryzyka nieświadomego udziału w oszustwie związanym z VAT

Nie ma wątpliwości, że pandemia wywołana koronawirusem SARS-CoV-2, tj. pandemia COVID-19, miała istotny wpływ zarówno na społeczeństwo, jak i na sytuację gospodarczą. Skutki pandemii były tak duże i znaczące dla gospodarek narodowych, że zaczęto mówić o występowaniu kryzysu pandemicznego, zwanego również kryzysem COVID-19 bądź kryzysem 2020+ (Kańduła i Przybylska, 2022, s. 5). W czasie pandemii wzrasta ryzyko podatkowe związane z różnego rodzaju oszustwami, w tym oszustwami podatkowymi. Zjawisko to jest widoczne zwłaszcza w obszarze VAT, którego konstrukcja szczególnie umożliwia popełnianie oszustw podatkowych. Następuje wzrost zainteresowania nielegalnymi działaniami ukierunkowanymi na szybki zysk z uwagi na pojawiające się w nowych specyficznych warunkach „okazje”. W takich przypadkach zawsze tworzą się grupy osób, które za pomocą różnych nielegalnych środków bez skrupułów próbują wykorzystać zmienioną sytuację do nieuczciwego zarobienia pieniędzy. Zagrożenie w tym zakresie dotyczy zarówno państwa ze względu na ryzyko uszczuplenia budżetu z należnych wpływów podatkowych, jak i prywatnych przedsiębiorców, którzy nieświadomie mogą stać się uczestnikami oszustwa podatkowego.

Ekstremalne sytuacje w gospodarce powodują również, że przestępstwami podatkowymi interesują się nie tylko zorganizowane grupy przestępcze, ukierunkowane na popełnianie oszustw podatkowych, lecz również podmioty, które w innych okolicznościach nie byłyby zainteresowane tego typu działalnością. Dopiero stan nadzwyczajny spowodował, że zaczęły rozważać taką możliwość. Katalizatorem takich zachowań może być pogorszenie się sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy na skutek stanu nadzwyczajnego. Są to także podmioty, które chcą w łatwy sposób osiągnąć zysk – liczą na brak działania państwa, co pozwoli im na zrekomensowanie poniesionych strat w działalności gospodarczej. Przykładowo firma ponosząca straty, skuszona perspektywą zarobku, może uczestniczyć w karuzeli podatkowej jako bufor, bez angażowania własnych środków finansowych i bez konieczności szukania kontrahentów. Udział w oszustwie podatkowym legalnych podmiotów, z ugruntowaną historią podatkową, zaliczanych do grupy niskiego ryzyka, stanowi poważne wyzwanie dla organów podatkowych i przedsiębiorców. Realnie wpływa na zwiększenie trudności w wykryciu oszustwa. Z kolei przedsiębiorcy z uwagi na dotychczasową wiarygodność partnera biznesowego mogą

odstąpić od standardowych procedur weryfikacyjnych, co może mieć wpływ na ocenę danej transakcji przez służby skarbowe. Stanowi to szczególne zagrożenie dla tych firm, które w czasie pandemii chciały szybko nadrobić straty, wynikające np. z niezapłaconych faktur (Zalewski, 2020).

Ponadto czynnikiem zachęcającym do popełniania oszustw podatkowych jest nadal niski poziom świadomości w społeczeństwie zagrożeń wynikających z przestępczości podatkowej, społeczna pobłażliwość wobec tych przestępstw, swego rodzaju przyzwolenie na oszukiwanie państwa. Nie dostrzega się związku między takim procederem, stanem finansów państwa a własnym interesem. Pomija się fakt, że „utracone dochody z podatku VAT bardzo negatywnie wpływają na wydatki publiczne na dobra i usługi publiczne, takie jak szkoły, szpitale i transport, z których wszyscy korzystamy” (Komisja Europejska, 2021). W sprawozdaniu Komisji Europejskiej opublikowanym 2 grudnia 2021 r. czytamy: „szacuje się, że w 2019 r. państwa członkowskie UE straciły łącznie około 134 mld euro z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT). Tyle wynosi kwota dochodów utraconych w wyniku oszustw związanych z VAT, uchylania się od płacenia i unikania opodatkowania VAT oraz praktyk w zakresie optymalizacji podatkowej, a także w wyniku upadłości i niewypłacalności finansowej oraz błędów obliczeniowych i administracyjnych” (Komisja Europejska, 2021). Jednocześnie wskazano w raporcie, że: „Mimo że ogólna luka w podatku VAT zmniejszała się w latach 2015–2019, całkowity wpływ pandemii COVID-19 na popyt konsumpcyjny, a co za tym idzie, również dochody z VAT w 2020 r. pozostaje nieznany” (Komisja Europejska, 2021). Z kolei według danych Ministerstwa Finansów w 2021 r. luka VAT w Polsce spadła do 4,3% (MF, 2022), a według szacunkowych danych w 2022 r. nieznacznie wzrosła – do poziomu 4,9% (MF, 2023a).

Wpływ na zmniejszenie luki VAT w ostatnich latach miało podjęcie szeregu działań mających przeciwdziałać temu zjawisku, przede wszystkim w obszarze oszustw związanych z VAT. Można do nich zaliczyć zmiany w przepisach prawa karnego i karnego skarbowego polegające na zaostrzeniu sankcji za czyny zabronione związane z oszustwami podatkowymi (o czym szerzej w rozdziale 5). Przykładowo w 2017 r. weszły w życie przepisy wprowadzające do katalogu przestępstw tzw. zbrodnie vatowskie, zaostrzające kary za wystawianie lub posługiwanie się fakturą, która została podrobiona, przerobiona lub poświadczona nieprawdą. W skrajnych przypadkach na sprawcę może zostać nałożona nawet kara 25 lat pozbawienia wolności (Marszałek & Mocarski Lawyers, 2022). Wprowadzono również zmiany w przepisach prawa podatkowego, mające na celu uszczelnienie systemu VAT, w tym m.in. mechanizm podzielonej płatności. Stworzono nowe narzędzia, takie jak jednolite pliki kontrolne oraz system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR). W istotny sposób wpłynęły one na możliwości analityczne organów podatkowych i na podejmowanie szybszych działań. Skonstruowano także narzędzia, które pozwoliłyby przedsiębiorcom skuteczniej weryfikować kontrahentów, np. za pomocą wykazu podatników VAT, tj. tzw. białej listy. Z kolei w 2018 r. Ministerstwo

Finansów opublikowało dokument *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, który określiło „drogowskazem dla przedsiębiorców” wskazującym na możliwe działania podatnika istotnie zwiększające prawdopodobieństwo dochowania przez niego należytej staranności w danej transakcji handlowej² (MF, 2018, 2023b).

Wymienione mechanizmy miały istotny wpływ na zmniejszenie luki VAT w ciągu ostatnich lat, na co również wskazują przywołane dane Ministerstwa Finansów. Jednakże należy zaznaczyć, że Ministerstwo nie pokazuje, jaki jest udział oszustw podatkowych w luce VAT w latach 2019–2022 i wpływ pandemii na ich skalę. Jest jeszcze zbyt wcześnie, aby ocenić, czy wskutek pandemii nastąpił wzrost oszustw związanych z VAT. Pomimo braku danych możliwe jest jednak wskazanie czynników, które zwiększają ryzyko przedsiębiorcy nieświadomego udziału w oszustwie.

3. Ryzyka podatkowe w transakcjach gospodarczych w czasach pandemii

Niewątpliwie czynnikiem, który na początku pandemii mógł zachęcać do popełniania oszustw w zakresie VAT, była dająca się zauważyć zmiana w działaniu organów podatkowych. Pandemia COVID-19 nie pozostała bez wpływu na pracę organów państwa, w tym służb skarbowych. Działanie tych urzędów było utrudnione wskutek wprowadzonych ograniczeń, m.in. w kontaktach międzyludzkich, zwłaszcza w początkowym okresie pandemii. Widać to doskonale, jeżeli porówna się liczbę przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych w latach 2019–2021. W 2019 r. naczelnicy urzędów celno-skarbowych zrealizowali 2621 takich kontroli (MF – KAS, 2020). W roku 2020 można zaobserwować ich spadek, ponieważ liczba kontroli celno-skarbowych wyniosła 2083 (Minister Finansów, 2021). Natomiast w 2021 r. nastąpiła dynamizacja działań w tym obszarze – w okresie od stycznia do listopada przeprowadzono 2485 takich kontroli (MF – KAS, 2021). Według Ministerstwa Finansów „Większa aktywność kontrolna [w roku 2021 – Ł.P.] jest związana m.in. ze zmniejszeniem restrykcji pandemicznych, co pozwoliło na powrót do normalnego tempa prowadzonych działań, ale też z koniecznością uruchomienia kontroli z uwagi na wyniki analizy ryzyka” (Koślicki, 2022).

Na podstawie zaprezentowanych danych widoczny jest spadek aktywności organów podatkowych w początkowym okresie pandemii, który ewidentnie spowodowany był czynnikami niezależnymi od organów państwa. Mógł być jednak potraktowany jako okoliczność ułatwiająca popełnienie oszustwa podatkowego, chociażby poprzez opóźnienie momentu jego wykrycia. Ma to istotne znaczenie

² Szerzej na ten temat w rozdziale 7 monografii.

szczególnie w oszustwach typu karuzelowego, w których poza wymyśleniem schematu przestępstwa bardzo dużą wagę przykładają się do zaplanowania czynności, które mają opóźnić wykrycie procederu przez służby skarbowe, a w najlepszym razie ułatwić zatarcie śladów oszustw i nadużyć. Ryzyka związane z organizacją pracy w czasie pandemii dotyczą również przedsiębiorców. Wprowadzona praca zdalna, zwłaszcza w przypadku pracowników księgowości i działów podatkowych, mogła mieć negatywny wpływ np. na ocenę wiarygodności kontrahentów, chociażby wskutek ich pobieżnej weryfikacji (Zalewski, 2020).

Kolejny czynnik zwiększający ryzyko przedsiębiorcy nieświadomego udziału w oszustwie VAT pojawia się w przypadku zmiany profilu działalności firmy. Pandemia COVID-19 spowodowała, że część przedsiębiorców zostało zmuszonych do zmiany branży. Wpływ na to miały różne okoliczności, np.:

- czynniki ekonomiczne, takie jak obniżenie dochodów czy nawet występowanie strat,
- redukcja popytu na niektóre usługi i towary, np. usługi gastronomiczne, turystyczne,
- trudności spowodowane brakiem dostępności surowców czy podzespołów i części, powodujące zaburzenia w dystrybucji niektórych towarów,
- ogromny popyt na towary związane z ochroną zdrowia,
- możliwość zwielokrotnienia zysków poprzez udział w szybkich transakcjach.

Przedsiębiorcy byli zmuszeni podejmować szybkie decyzje, często nie dysponując wiedzą ani doświadczeniem w nowym obszarze działalności. Sprzyjało to zaangażowaniu się w transakcje, które mogły być oszustwami podatkowymi, zwłaszcza gdy przedsiębiorca ze względu na złą sytuację finansową poszukiwał jakichkolwiek możliwości uzyskania dochodu. Ponadto zmiana profilu działalności zazwyczaj wiąże się z nawiązaniem kontaktów handlowych z nowymi kontrahentami, z którymi wcześniej firma nie współpracowała, preferując zakupy u sprawdzonych podmiotów, niewymagających dodatkowej weryfikacji. Co więcej, mogło to wymusić konieczność podejmowania współpracy transgranicznej, w której przedsiębiorca wcześniej nie uczestniczył, w związku z czym nie miał odpowiedniego doświadczenia podatkowego w tym obszarze.

Chcąc uniknąć ryzyka wplątania się w oszustwo VAT, podatnicy tworzyli własne schematy działania w celu weryfikowania kontrahentów. Jednak pandemia COVID-19 spowodowała, że nawet jeśli firma przed marcem 2020 r. miała opracowany mechanizm zapewniający rzetelną weryfikację kontrahentów, to część przedsiębiorców odstępowała od niego, będąc nieprzygotowana na tak radykalne zmiany, jakie nastąpiły w efekcie epidemii. Zmiany związane były przede wszystkim z ograniczeniem kontaktów osobistych, co mogło mieć istotny wpływ na ocenę danej transakcji przez służby skarbowe.

Analizując przypadki uwikłania przedsiębiorcy w oszustwo podatkowe, należy stwierdzić, że najczęściej występują sytuacje, gdy uczestniczy on w transakcji

handlowej, w której rzeczywistym dostawcą towaru lub świadczącym usługę jest inny podmiot niż ten, który został wskazany na fakturze dokumentującej transakcję. W przypadku ujawnienia przez fiskusa nierzetelnej faktury jedyną możliwością zachowania prawa do odliczenia VAT jest wykazanie, że nabywca nie miał świadomości uczestniczenia w oszustwie podatkowym, a okoliczności przeprowadzenia transakcji wskazują, że dochował on należytej staranności w jej przebiegu. W przeciwnym razie zostanie pozbawiony prawa do odliczenia podatku naliczonego. Co więcej, może ponieść odpowiedzialność karną lub karną skarbową z tytułu posłużenia się nierzetelną fakturą. Takiemu podatnikowi grozi również dodatkowa sankcja VAT, która obecnie wynosi w zależności od przypadku 15, 20, 30, a nawet 100% wartości zakwestionowanego podatku (Ustawa, 2004, art. 112b, 112c). Dlatego też zmiana schematu działań przedsiębiorcy może stanowić dla niego istotne ryzyko podatkowe, zwłaszcza w przypadku ograniczenia kontaktu z kontrahentem wyłącznie do kontaktu zdalnego.

Brak wizyty w siedzibie czy miejscu prowadzenia działalności kontrahenta według organów podatkowych wskazuje na brak dochowania przez przedsiębiorcę należytej staranności. Dotyczy to przede wszystkim transakcji o znacznej wartości, zwłaszcza gdy towar został nabyty od znikającego podatnika, który nie dysponował odpowiednim zapleczem materiałowo-organizacyjnym. W takich przypadkach organy podatkowe rozstrzygając sprawę na niekorzyść podatnika w uzasadnieniu decyzji argumentują, że choćby jedna wizyta, zwłaszcza w momencie nawiązywania współpracy, pozwoliłaby podatnikowi uzyskać wiedzę, że jego kontrahent nie może być rzeczywistym dostawcą towaru.

Sformułowany wniosek potwierdzają orzeczenia sądów administracyjnych, które oddalają skargi na decyzje organów podatkowych oparte w dużej mierze na przywołanej argumentacji. Dowodzi to, że w praktyce bezpośredni kontakt w siedzibie kontrahenta lub miejscu prowadzenia działalności gospodarczej jest jedną z ważniejszych przesłanek dowodowych dochowania należytej staranności. Jak wynika z tego, zaniechanie bezpośrednich kontaktów z kontrahentami w dobie pandemii mogło powodować istotne ryzyko nieświadomego uczestniczenia w oszustwie podatkowym. W celu jego zminimalizowania przedsiębiorca powinien być w stanie udowodnić, że mimo braku wizyty w siedzibie kontrahenta zachował podczas transakcji standardy należytej staranności. W pierwszym rzędzie powinien zabezpieczyć dokumentację handlową, w tym wszelką korespondencję, również e-mailową. Ponadto powinien zweryfikować, zwłaszcza w przypadku nowej na rynku firmy, czy ma ona stronę internetową i czy jest ona aktualna, czy adres skrzynki e-mailowej nie budzi wątpliwości oraz czy osoby podające się za upoważnione do reprezentowania firmy w rzeczywistości mogą występować w takiej roli. Warto również za pomocą wykazu podatników VAT (białej listy) sprawdzić historię rejestracyjną kontrahenta. Ostatecznie przedsiębiorca winien rozważyć zapłatę za fakturę za pomocą mechanizmu podzielonej płatności, tj. na wyodrębniony rachunek VAT, nawet jeżeli nie ma takiego obowiązku. Wymienione czynności w istotny

sposób wpływają na ocenę działań przedsiębiorcy, tzn. czy pozostawał w dobrej wierze, przeprowadzając kwestionowane transakcje.

Kolejne zagrożenie dla przedsiębiorców w zakresie VAT jest związane z ustaleniem prawidłowej ceny transakcji. W czasach pandemii było to znacznie utrudnione z uwagi na niestandardowe czynniki, które w znaczący sposób mogły, zwłaszcza w krótkim okresie, wpływać na cenę. Trudno obiektywnie stwierdzić, czy dana cena była adekwatna, tym bardziej jeżeli taka ocena będzie dokonywana po pewnym czasie, w zmienionych okolicznościach. Pechowy przedsiębiorca, który zawarł transakcję z nieuczciwym kontrahentem, w przypadku ustalenia niestandardowej ceny może znaleźć się w niekorzystnej sytuacji procesowej. Dotyczy to zarówno zniżenia, jak i zawyżenia ceny (szczególnie gdy kontrahent okaże się znikającym podatnikiem, który nie odprowadził do budżetu państwa należnego VAT z tytułu przeprowadzonej transakcji). Jeśli transakcja znacznie odbiega cenowo od innych transakcji tego typu na rynku lub z innymi kontrahentami, powinna wzbudzić uzasadnione wątpliwości nabywcy. W przeciwnym razie według organu podatkowego może to świadczyć że podatek nie dochował należytej staranności.

W dobie pandemii wzrost ryzyka dla przedsiębiorcy związanego z VAT wynika również ze zmiany schematu działań w zakresie przewozu towarów, zwłaszcza jeżeli jest zlecany osobie trzeciej, zmieniają się zasady transportu towarów, jego ubezpieczenia itp., w szczególności jeśli na skutek zmian przedsiębiorca traci kontrolę nad procesem transportu, np. nie zna rzeczywistego miejsca załadunku i wyładunku towarów, bez jego wiedzy transport zlecany jest podwykonawcy, nie jest jasne, kto odpowiada za towar w trakcie transportu, lub odstępuje od jego ubezpieczenia. Takie zmiany w przypadku przeprowadzenia transakcji z nieuczciwym kontrahentem mogą stanowić podstawę do negatywnej oceny transakcji przez organ podatkowy pod kątem zachowania prawa do odliczenia VAT. Przedsiębiorca powinien umieć wykazać, dlaczego odstąpił od dotychczasowych standardowych praktyk, które stosował w swoich transakcjach handlowych. Jak wynika z rozważań, wszelkie działania przedsiębiorcy spowodowane pandemią, skutkujące odstępniem od dotychczasowych zasad zawierania transakcji handlowych, mogą stanowić dla niego istotne ryzyko w przypadku przeprowadzenia transakcji z podmiotem, który okaże się nierzetelny. Należy jednocześnie pamiętać, że okres, w którym organy podatkowe mogą weryfikować rzetelność transakcji, wynosi co do zasady 5 lat. Co więcej, ocena transakcji zawartej w czasie pandemii będzie przeprowadzona w późniejszym okresie, kiedy występują już zupełnie inne realia, a stan wiedzy przedsiębiorców i organów podatkowych znacznie się różni od tej, którą posiadali w czasie pandemii, w momencie zawierania transakcji. Dlatego też, jeśli to możliwe, przedsiębiorcy nie powinni odstępować od podejmowania podstawowych działań weryfikacyjnych, zwłaszcza w przypadku rozpoczynania współpracy gospodarczej z nowymi kontrahentami.

Analizując zagrożenia związane ze zwiększonym w czasie pandemii ryzykiem uczestniczenia w transakcji z nieuczciwym kontrahentem, nie sposób pominąć

kwestii możliwości wstrzymania należnego przedsiębiorcy zwrotu VAT. Na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004), jeżeli naczelnik urzędu skarbowego poweźmie uzasadnione wątpliwości co do zasadności zwrotu VAT, może przedłużyć termin jego zwrotu, który ustawowo w zależności od spełnionych warunków wynosi 15, 25, 60 lub 180 dni. W przypadku ustalenia przez organy podatkowe, że przedsiębiorca na skutek zawarcia transakcji z nieuczciwym kontrahentem posłużył się swoich rozliczeniach nierzetelną fakturą, ryzyko wstrzymania zwrotu VAT należnego podatnikowi w kontrolowanym okresie jest bardzo duże. Dopiero wykazanie przez podatnika, że w kwestionowanej transakcji działał w dobrej wierze, będzie skutkowało otrzymaniem wstrzymanego zwrotu VAT z nierzetelnej faktury. Kluczowe jest przy tym, kiedy nastąpi zakończenie czynności weryfikacyjnych przez organ podatkowy. Do tego momentu przedsiębiorca nie będzie mógł dysponować środkami finansowymi z odliczenia VAT. Oznacza to, że nawet gdy podatnik wykaże, iż mimo uczestniczenia w oszustwie podatkowym, z uwagi na zachowanie należytej staranności zachował prawo do odliczenia VAT, i zostanie to zaakceptowane przez organ podatkowy, to i tak może ponieść negatywne skutki finansowe tej sytuacji. Uzyskane odsetki za dokonany po ustawowym terminie należny zwrot VAT nie zawsze będą stanowić rekompensatę, jakiej oczekiwałby podatnik, szczególnie w dobie pandemii. Również ten aspekt powinien być brany pod uwagę w analizie zagrożeń dla przedsiębiorcy wynikających z uczestniczenia w oszustwie.

Ostatecznie nasuwa się pytanie: w jaki sposób podatnik powinien zabezpieczyć się przed udziałem w transakcji z nieuczciwym kontrahentem? Jakimi narzędziami może się posłużyć, aby starannie zweryfikować partnera biznesowego i zachować prawo do odliczenia VAT z nierzetelnej faktury w przypadku zakwestionowania przez fiskusa zawartych transakcji? Szczegółowa odpowiedź na to pytanie znajduje się w rozdziale 7. Poruszono w nim m.in. zagadnienia związane z dokumentem Ministerstwa Finansów *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, opisującym kryteria formalne i transakcyjne, jakie powinny być spełnione przez przedsiębiorcę w celu wykazania, że nie mógł on wiedzieć, iż uczestniczy w oszustwie podatkowym. Przybliżono tam również tematykę wpływu cyfryzacji, w tym baz danych, na działania, jakie może lub powinien podjąć przedsiębiorca, aby dochować należytej staranności w zawieranych transakcjach.

Wnioski

Podsumowując, należy stwierdzić, że pandemia COVID-19 w istotny sposób wpłynęła na ryzyko nieświadomego udziału przedsiębiorcy w oszustwie podatkowym. Zmiana zasad funkcjonowania gospodarki i społeczeństwa, a więc i prowadzenia

biznesu spowodowała zmianę schematów działań przedsiębiorców, m.in. w zakresie weryfikacji kontrahentów. Wykazanie, że w danej transakcji podatnik dochował należytej staranności, jest zatem szczególnie trudne i zwiększa ryzyko poniesienia znacznych strat finansowych. W przypadku ewentualnego sporu z fiskusem może okazać się, że przedsiębiorcy o wiele trudniej jest udowodnić dochowanie należytej staranności w dobie pandemii niż we wcześniejszym okresie.

Czas pandemii dokonał tutaj znacznych zaburzeń, utrudniających stwierdzenie, jakich czynności weryfikacyjnych służby skarbowe mogą w uzasadniony sposób oczekiwać od podatnika. Co więcej brak jest jeszcze wypracowanej linii orzeczniczej, która wskazywałaby na to, jak sądy administracyjne rozstrzygają spory podatkowe, w których przedsiębiorcy, wykazując działanie w dobrej wierze, powołują się na ograniczoną możliwość weryfikacji wiarygodności kontrahenta z uwagi na przeszkody spowodowane pandemią COVID-19. Stąd przedsiębiorcy winni zachować szczególną ostrożność w przeprowadzanych transakcjach gospodarczych celem uniknięcia zagrożeń spowodowanych stanami nadzwyczajnymi, w tym pandemią COVID-19.

Bibliografia

- Czerwonka K., Cież M. i Kowal M. (b.d.). Ryzyko. W: *Encyklopedia zarządzania*. Pobrane 3 lutego 2023 z <https://mfiles.pl/pl/index.php/Ryzyko>
- Kańduła, S. i Przybylska, J. (2022). Wstęp. W: S. Kańduła i J. Przybylska (red.), *Gospodarka w cieniu pandemii COVID-19* (s. 5–7). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-104-0/0>
- Komisja Europejska. (2021, 2 grudnia). Luka w podatku VAT: mimo że luka cały czas się zmniejsza, w 2019 r. państwa UE straciły 134 mld euro dochodów z podatku VAT. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/IP_21_6466
- Koślicki, K. (2022, 24 lutego). *Skarbowka kończy epidemię i wznowia kontrole*. <https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-2021-2022-rosnie,513644.html>
- Marszałek & Mocarcki Lawyers. (2022, 10 marca). *Zbrodnia vatowska czyli nawet 25 lat pozbawienia wolności*. <https://prawo-karne-gospodarcze.pl/zbrodnia-vatowska-25-lat/>
- MF – KAS (Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa). (2020, 31 stycznia). *KAS zmniejszyła liczbę kontroli*. <https://www.gov.pl/web/kas/kas-zmniejszyła-liczbe-kontroli>
- MF – KAS. (2021, 30 grudnia). *Działania MF i KAS w 2021 roku*. <https://www.gov.pl/web/kas/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2018). *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf>
- MF. (2022). *Program konwergencji. Aktualizacja 2022*. <https://www.gov.pl/web/finanse/aktualizacja-programu-konwergencji>

- MF. (2023a). *Program konwergencji. Aktualizacja 2023*. <https://www.gov.pl/web/finanse/aktualizacja-programu-konwergencji>
- MF. (2023b, 13 lipca). *Należyta staranność. Co zrobić, aby dochować należytej staranności w kontaktach biznesowych*. <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezyla/>
- Minister Finansów. (2021). *Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej do Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 29 marca 2021 r., nr DNK7.054.13.2021. Wyjaśnienia do interpelacji nr 21094*. <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBZMD8Q/%24FILE/i21094-o1.pdf>
- Przybylska, J. (2023). Polski ład z perspektywy audytora wewnętrznego. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne* (s. 31–48). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-162-0/2>
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Zalewski, Ł. (2020, 12 maja). *Koronawirus to także ryzyko podatkowe. Łatwiej jest paść ofiarą przestępców*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1476038,vat-ryzyko-podatkowe-koronawirus.html>
- Żak, J. (b.d.). Ryzyko podatkowe. W: *Encyklopedia zarządzania*. Pobrane 3 lutego 2023 z https://mfiles.pl/pl/index.php/Ryzyko_podatkowe

Rozdział 4

OSZUSTWA ZWIĄZANE Z VAT Z UDZIAŁEM PLATFORM CYFROWYCH

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/4>

 **Jan Sarnowski**

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
jan.k.sarnowski@gmail.com

 **Paweł Selera**

Akademia Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa
w Wałbrzychu
pawel.selera@googlemail.com

VAT frauds in e-commerce

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to outline the specifics of VAT taxation in the e-commerce sector and to present the legislative measures implemented by both Poland and the EU in order to reduce the tax gap in this area.

Design/methodology/approach: The authors analyse the recent changes in the field of EU and national law aimed at counteracting VAT fraud in the area of new distributions channels of goods and services. The authors present new legal solutions, especially those addressed to online platforms, and examine their impact on the e-commerce market. The effectiveness of legal solutions is illustrated by data and statistics provided by the National Revenue Administration.

Findings: Statistical data prove the effectiveness of the adopted legislative changes. Notwithstanding above the EU Commission's new legislative proposals are presented and aimed at more effective transparency and compliance in this sector.

Keywords: Value Added Tax (VAT), e-commerce, digitalisation, digital economy, VAT fraud, tax evasion, cross-border trade.

Wstęp

Przepisy VAT przewidują, że miejscem opodatkowania sprzedaży na rzecz konsumentów jest co do zasady kraj nabywcy. Oznacza to po stronie sprzedawcy konieczność rejestracji dla celów VAT w kraju konsumenta i odprowadzania tam

Sugerowane cytowanie:

Sarnowski, J. i Selera, P. (2023). Oszustwa związane z VAT z udziałem platform cyfrowych. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 73–91). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/4>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

podatku według stosowanej na miejscu stawki. Zasady te dotyczą w tym samym stopniu sprzedaży wysyłkowej opartej na tradycyjnych metodach komunikacji, jak również handlu z wykorzystaniem platform cyfrowych. Skala i wolumen dynamicznie rozwijającego się e-handlu (handlu prowadzonego w internecie, *e-commerce*) sprawiają, że wypełnienie obowiązków związanych z rozliczeniem VAT jest dla podatników handlujących w sieci kosztowne i czasochłonne, a przy tym trudne oraz wręcz niemożliwe do skontrolowania przez organy administracji podatkowej. Szczególne wyzwanie stanowią nieprawidłowości przy zakupie towarów od sprzedawców prowadzących swoją działalność poza obszarem Unii Europejskiej (UE), skąd przedmiot transakcji wysyłany jest do europejskiego odbiorcy. Niedopełnienie ciążącego na sprzedawcy obowiązku rejestracji w kraju lub krajach konsumpcji i nieopodatkowanie dokonanej sprzedaży stanowią przyczynę uzyskiwania przez nieuczciwe podmioty przewagi konkurencyjnej wobec przedsiębiorców, którzy uwzględniają przy kształtowaniu swojej polityki cenowej konieczność odprowadzenia podatku. Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie genezy, rodzajów i skali oszustw z udziałem platform cyfrowych oraz wdrażanych przez państwa członkowskie UE narzędzi ich ograniczania. Narzędzia te obejmują nowe obowiązki sprawozdawcze, przeznaczone w szczególności dla pośredników w handlu internetowym (platform cyfrowych), oraz zmiany ułatwiające uczciwym podatnikom wypełnianie ciążących na nich obowiązków.

1. Systematyka narzędzi ograniczających oszustwa związane z VAT

Narzędzia legislacyjne i technologiczne (informatyczne) wdrożone i rozwijane w Polsce w latach 2016–2022 można klasyfikować według różnych kryteriów. Autorzy rozdziału także proponowali takie podziały, poczynając od podziałów na narzędzia:

- legislacyjne,
- administracyjne (wykonawcze – „wdrożeńiowe”),
- narzędzia wypracowane w ramach współpracy z biznesem, w tym narzędzia „miękkie” (Sarnowski i Selera, 2018, s. 7).

Można również wyróżnić narzędzia (Sarnowski i Selera, 2018, s. 29):

- uniwersalne – wypracowane przez inne państwa europejskie i implementowane z modyfikacjami w Polsce (zwłaszcza SAF-T – *standard audit file for tax* czy e-faktura),
- unikatowe – stosowane tylko w Polsce, jak choćby STIR (system teleinformatyczny izby rozliczeniowej).

Tabela 1. Narzędzia uszczelniające pobór VAT

| Nazwa narzędzia | Data wdrożenia | Zakres/sposób oddziaływania |
|---|----------------------------|---|
| Jednolity plik kontrolny (JPK) | 2015/2016 | analityka transakcji |
| SENT (system elektronicznego nadzoru transportu) | 2017 | monitoring towarów wrażliwych |
| STIR (system teleinformatyczny izby rozliczeniowej) | 2018 | analityka przepływów finansowych |
| Mechanizm podzielonej płatności | 2018/2019 | kontrola przepływów VAT – rachunek VAT |
| Kasy online / kasy wirtualne | 2019/2020 | analityka obrotu B2C |
| Wykaz podatników, tzw. biała lista | 2019 | monitorowanie statusu podatników |
| VAT e-commerce | 2021 | obrót B2C – uszczelnienie poboru VAT przy imporcie paczek |
| E-faktura | 2022 (wersja fakultatywna) | analityka transakcji – walka z karuzelami VAT |
| E-faktura | 2024 (wersja obowiązkowa) | analityka transakcji – walka z karuzelami VAT |

Źródło: opracowanie własne.

Rozpatrując klasyfikację narzędzi od strony przedmiotowej, można mówić o narzędziach koncentrujących się na analityce transakcji *business-to-business*, B2B (np. SAF-T i STIR) oraz relacji *business-to-customer*, B2C (zwłaszcza kasy online) (Sarnowski i Selera, 2020, s. 30). Możliwych podziałów jest znacznie więcej, a zestawienie narzędzi uszczelniających zawiera tabela 1.

2. Geneza, rodzaje i skala oszustw z udziałem platform cyfrowych

Założenia tradycyjnego systemu VAT przewidują, że miejscem opodatkowania sprzedaży na rzecz konsumentów (B2C) jest kraj nabywcy. Zasada ta ma oddawać założenia VAT jako podatku konsumpcyjnego i zarazem uniemożliwić uzyskiwanie przez przedsiębiorców nieuzasadnionych przewag konkurencyjnych poprzez zmniejszanie obciążenia podatkowego w efekcie dokonywania sprzedaży z krajów stosujących niższe stawki VAT (krajów pochodzenia).

Dokonywanie sprzedaży na rzecz konsumentów jest obarczone istotnym utrudnieniem, jakie stanowi obowiązek rejestracji sprzedawcy dla celów VAT w kraju konsumenta i odprowadzania tam VAT według stawki i reguł właściwych dla państwa konsumpcji. O ile obowiązek ten aktywuje się dopiero po przekroczeniu określonych progów sprzedaży, zróżnicowanych w zależności od państwa UE, w którym miała miejsce konsumpcja, o tyle stanowi on dla podmiotów działających

na rynku e-commerce kosztowną w obsłudze formalność (*compliance cost*), a przez to barierę dla firm chcących rozwijać system sprzedaży na odległość.

Zasada opodatkowania w państwie konsumpcji nie ogranicza się do obrotu wewnątrzspółnotowego. Funkcjonuje na analogicznych zasadach przy imporcie towarów i usług. Przed 1 lipca 2021 r., tj. przed implementacją do polskiego porządku prawnego postanowień unijnego pakietu VAT e-commerce, w przypadku sprzedaży konsumentom z państw członkowskich (np. z Polski) towarów znajdujących się w momencie dostawy poza UE (transportowanych spoza UE) występował „tylko” import towarów (jako przedmiot opodatkowania).

Zjawiskiem obserwowanym przez administracje podatkowe krajów UE jest istotna skala nieprawidłowości w przypadku zakupu towarów od sprzedawców prowadzących swoją działalność poza obszarem UE, nierzadko na innym niż Europa kontynencie, skąd przedmiot transakcji wysyłany był do europejskiego odbiorcy. W typowym przypadku sprzedawca nie dopełnia ciężącego na nim obowiązku rejestracji w kraju lub krajach konsumpcji i nie odprowadza VAT z tytułu dokonanej sprzedaży. W ten sposób ogranicza po swojej stronie koszty usługowe i uzyskuje przewagę konkurencyjną wobec podmiotów funkcjonujących na danym rynku zgodnie z prawem, uwzględniających przy kształtowaniu swojej polityki cenowej konieczność odprowadzenia podatku.

Wehikułem służącym do uzyskania efektu podwójnego nieopodatkowania wysyłanego towaru (brak podatku w kraju pochodzenia i w kraju konsumpcji), a zarazem przyczyną powstania luki VAT w tym obszarze, było w szczególności funkcjonujące w wielu państwach UE zwolnienie z VAT dla przesyłek o wartości nieprzekraczającej 22 euro (Bartosiewicz, 2021, s. 13; Kołodziej, 2020, s. 21). Jak wskazuje Europejski Trybunał Obrachunkowy, „nadużycia wspomnianego zwolnienia z VAT dla przesyłek o niewielkiej wartości mogły polegać na: (i) zaniżaniu wartości towarów, tak aby zadeklarowane wartości mieściły się poniżej progów zwolnienia z VAT lub należności celnych; (ii) rozdzielaniu przesyłek w taki sposób, aby mieściły się poniżej progu; (iii) deklarowaniu jako podarunków przesyłek komercyjnych lub towarów, które nie kwalifikują się do zwolnienia” (Europejski Trybunał Obrachunkowy, 2019, s. 32).

Czynności kontrolne wobec takich przedsiębiorców znacząco utrudnia specyfika branży e-commerce, tj. znaczna liczba przesyłek adresowanych do odbiorców zlokalizowanych w poszczególnych krajach, oraz wyzwania związane z udowodnieniem nadużycia przepisów dotyczących zwolnień z VAT dla przesyłek o niewielkiej wartości. Wdrażanie przez poszczególne kraje jednostronnych rozwiązań antyabuzyjnych (legislacyjnych i kontrolnych) cechuje jedynie umiarkowana skuteczność. Efektywne zwalczanie nieprawidłowości komplikuje dodatkowo fakt, że specyfika wspólnego rynku pozwala wysyłającemu na wybór państwa, w którym przeznaczone dla europejskich odbiorców towary przekroczą granicę Unii.

Warto mieć na uwadze, że rozwiązania prawne regulujące zagadnienia podatkowe w handlu z udziałem platform cyfrowych, w tym wprowadzające progi dla

sprzedaży wysyłkowej oraz zwolnienia dla towarów importowanych, tworzone były przed powstaniem jednolitego rynku, przed epoką cyfryzacji gospodarki i handlu elektronicznego, kiedy to sprzedaż wysyłkowa oparta była na tradycyjnych metodach komunikacji. Obecnie, w dobie gospodarki cyfrowej i globalizacji, znaczna część sprzedaży towarów do konsumentów w UE, zarówno w ramach obrotu pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w odniesieniu do towarów sprowadzanych do UE z państw trzecich, dokonywana jest za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, takich jak platforma (*platform*), platforma handlowa (*marketplace*), portal lub inne podobne środki, często z wykorzystaniem zlokalizowanych na terytorium UE magazynów zapewniających kompleksową obsługę logistyczną (tzw. magazyny typu *fulfilment warehouse*). Wskazuje się, że aż 57% transgranicznych dostaw towarów realizowanych jest za pośrednictwem trzech największych platform cyfrowych (Skiers, 2022, s. 47). Około dwie na trzy dostawy towarów w ramach handlu elektronicznego odbywają się za pośrednictwem platform cyfrowych, a tylko jedna na trzy odbywa się w drodze sprzedaży bezpośredniej (Skiers, 2022, s. 47). Według szacunków OECD z 2019 r. około 1,6 mld konsumentów kupuje online i przyjmuje się, że do 2022 r. liczba ta wzrośnie do 2,2 mld konsumentów. OECD w 2019 r. szacowało wartość globalnego e-handlu B2C na około 2 bln USD rocznie (OECD, 2019, s. 13).

Istotne, dotychczas nieeksplorowane przez administrację źródło wiedzy na temat rzeczywistej wartości i stron transakcji w ramach e-handlu stanowią same platformy cyfrowe, służące jako pośrednik pomiędzy sprzedawcą a kupującym. Obowiązki związane z rozliczeniem podatku i wymaganą do jego dokonania rejestracją wciąż dotyczą jedynie sprzedawców. Na podmiotach prowadzących platformy cyfrowe nie ciążyły dotąd żadne obowiązki w zakresie VAT od dostawy lub importu tych towarów. Rola takiego podmiotu bowiem ograniczała się formalnie do pośrednictwa, co skutkowało tym, że VAT (w Polsce czy szerzej – w UE) nie była obciążona ani dostawa, ani usługa pośrednictwa. Jednocześnie często import tych towarów nie podlegał faktycznie VAT ani cłu (Bartosiewicz, 2021, s. 13). Państwa członkowskie mogły wprowadzić regulacje zobowiązujące do zapłaty VAT osoby inne niż osoba zobowiązana, które będą solidarnie odpowiedzialne za zapłatę VAT w takich przypadkach. Było to jednak niewystarczające, by zapewnić skuteczny i efektywny pobór VAT. W szczególności sama możliwość egzekucji nowych regulacji w odniesieniu do platform z krajów trzecich była podawana w wątpliwość (Grambeck, 2019, s. 9).

W wyniku braku dostatecznej adekwatności tradycyjnych zasad VAT do specyfiki e-handlu nasiliło się zjawisko uchylania się od VAT, co doprowadziło m.in. do pogorszenia się sytuacji uczciwych producentów i dystrybutorów, nieuzyskujących przewag konkurencyjnych poprzez działania sprzeczne z prawem, a także do istotnych strat budżetów państwowych w dochodach z VAT. Oszustwa w zakresie VAT w sprzedaży na odległość w UE określa się na 5 mld euro rocznie (Kołodziej, 2020, 21). W badaniu Copenhagen Economics z 2016 r. oszacowano,

że aż 65% dostaw zrealizowanych drogą wysyłkową w ramach handlu elektronicznego spoza UE do konsumentów w UE było niezgodnych z przepisami (OECD, 2019, s. 16).

3. Platformy cyfrowe a pakiet VAT e-commerce

Z dniem 1 lipca 2021 r. wprowadzono do ustawy o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również: ustawa o VAT) szereg zmian dotyczących handlu elektronicznego, w tym importu tzw. małych przesyłek do krajów UE (Ustawa, 2021), służących implementacji do polskiego porządku prawnego postanowień pakietu VAT e-commerce, na który składają się: dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r.; rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 z dnia 5 grudnia 2017 r.; rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r.; dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r.; rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 r. i rozporządzenie Komisji 2020/194 z dnia 12 lutego 2020 r. Rozwiązania przewidziane w pakiecie mają na celu wyrównanie zasad konkurencji między przedsiębiorcami działającymi na rynku e-commerce. Narzędziami do tego są ograniczenie możliwości uzyskiwania w nieuczciwy sposób przewag wobec innych podmiotów poprzez uszczelnienie systemu VAT w sektorze importu tzw. małych przesyłek z krajów trzecich do UE (zwłaszcza likwidacja „zwolnienia 22 euro”) oraz ułatwienie przedsiębiorcom prowadzenia sprzedaży do innych krajów za pośrednictwem platform cyfrowych poprzez wdrożenie uproszczeń takich, jak „jedno okienko”, dzięki któremu przedsiębiorcy mogą w łatwy sposób na portalu internetowym w państwie swojej siedziby zadeklarować i rozliczyć VAT należny wielu krajom UE.

Myślą przewodnią „jednego okienka” jest dążenie do zmniejszenia po stronie przedsiębiorców działających w branży e-commerce kosztów wynikających z konieczności rejestracji i samodzielnego rozliczenia VAT w każdym kraju, do którego wysyłają towary. Odpowiedzią na to jest umożliwienie przedsiębiorcom zarejestrowania się tylko w jednym kraju UE i rozliczenia tam VAT należnego w całej UE za pomocą wspólnego dla wszystkich państw portalu internetowego. Podobny portal przeznaczony został do obsługi przedsiębiorców spoza UE, wysyłających towary o małej wartości (do 150 euro) do konsumentów na jej obszarze.

Ułatwieniem dla podatnikom będzie również rozszerzenie tzw. małego punktu kompleksowej obsługi (*mini one stop shop*, MOSS), tj. procedury umożliwiającej deklarowanie i rozliczanie VAT z tytułu określonych transakcji o charakterze transgranicznym w państwie członkowskim siedziby (identyfikacji) usługodawcy

za pośrednictwem odpowiedniego portalu internetowego, bez konieczności rejestracji się i wykonywania tych obowiązków w kraju usługobiorcy. Przed lipcem 2021 r. rozwiązanie to stosowane było jedynie w przypadku usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług świadczonych drogą elektroniczną. W wyniku implementacji pakietu e-commerce objął on również szereg innych transakcji B2C, a mianowicie:

- inne usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium innego państwa członkowskiego,
- wewnątrzspółnotową sprzedaż towarów na odległość (sprzedaż towarów do konsumentów z innych państw członkowskich),
- dostawy towarów w państwie członkowskim dokonywane przez platformy internetowe (interfejsy elektroniczne) ułatwiające te dostawy.

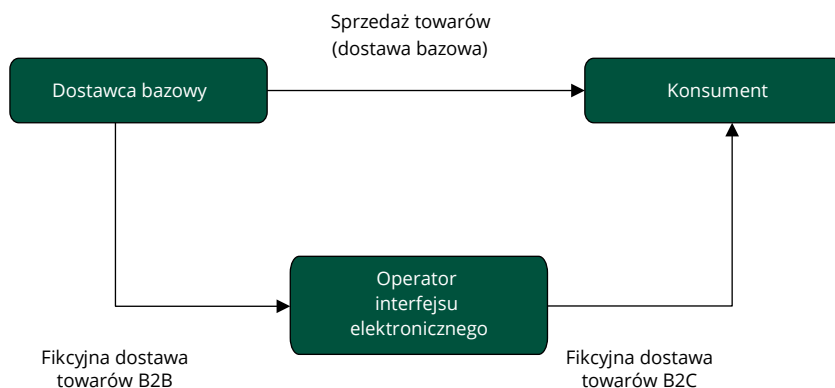
Od 1 lipca 2021 r. wszystkie te rozwiązania są dostępne w ramach punktu kompleksowej obsługi (*one stop shop*, OSS). Jego odpowiednikiem służącym rozliczaniu na zasadach OSS sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich, o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro, jest importowy *one stop shop* (IOSS). Wprowadzono również uproszczoną procedurę w zakresie deklarowania i odroczenia płatności podatku z tytułu importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro (dalej: uregulowanie szczególne, procedura uproszczona USZ) dla osób przedstawiających towary organom celnym w imieniu własnym i na rzecz osoby, dla której towary są przeznaczone w państwie importu.

Pakiet VAT e-commerce wdraża rewolucyjną zmianę w zakresie sprzedaży za pośrednictwem platform cyfrowych. Wprowadza on bowiem fikcję prawną, która w istocie prowadzi do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie VAT z tytułu określonych dostaw towarów na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z posiadaniem i prowadzeniem interfejsów elektronicznych czy zarządzaniem nimi (tzw. reżim uznanego dostawcy). Jak wskazuje Minister Finansów, „Generalnie, interfejs elektroniczny oznacza dowolne urządzenie lub oprogramowanie pozwalające na nawiązanie kontaktu pomiędzy użytkownikiem będącym sprzedawcą a użytkownikiem dokonującym zakupu. Pojęcie to ma szeroki zakres i obejmuje m.in. strony internetowe, portale, portale elektroniczne, platformy, platformy handlowe, interfejsy oprogramowania aplikacji (API). Wyliczenie to ma charakter przykładowy, gdyż rozwiązania zawarte w pakiecie VAT e-commerce mają w założeniu objąć swoim zakresem także przyszłe zmiany technologiczne w rozwijającym się dynamicznie obszarze handlu elektronicznego” (Minister Finansów, 2021). Regulacje dotyczą operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiają dokonywanie określonych dostaw towarów, niezależnie od tego, czy posiadają oni siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, czy na terytorium państwa trzeciego.

W konsekwencji od 1 lipca 2021 r. w przypadku tych dostaw towarów, na podstawie art. 7a ustawy o VAT, przyjmuje się fikcję prawną, że platforma samodzielnie:

- nabyła towary (dostawa towarów B2B pomiędzy platformą a sprzedawcą, który faktycznie sprzedaje te towary do konsumenta),
- dokonała dostawy tych towarów (dostawa towarów B2C pomiędzy platformą a konsumentem, który faktycznie nabywa te towary).

Rysunek 1 obrazuje skutki uznania platform za dostawców.



Rysunek 1. Skutki uznania platform za dostawców

Źródło: na podstawie (Minister Finansów, 2021).

Reżim uznanego dostawcy ma zastosowanie tylko wtedy, gdy platforma ułatwia określone typy dostaw towarów B2C, a mianowicie (Minister Finansów, 2021 s. 34; Sol, 2021, s. 91):

- **SOTI** (sprzedaż na odległość towarów importowanych) w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro (Ustawa, 2004, art. 7a ust. 1) – w tym przypadku nie ma znaczenia, w jakim kraju dostawca bazowy posiada siedzibę działalności gospodarczej bądź stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (regulacja obejmuje zatem również SOTI dokonywane przez polskich podatników),
- **WSTO** (wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość) dokonywaną przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE (Ustawa 2004, art. 7a ust. 2),
- **dostawę towarów na terytorium UE** (inną niż WSTO, tj. najczęściej dostawę na terytorium państwa członkowskiego, w tym odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT) dokonywaną przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego

miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT (Ustawa, 2004, art. 7a ust. 2).

Pojęcie „ułatwia”, którym dla określenia sposobu używania interfejsu elektronicznego posłużono się w art. 7a ustawy o VAT, zostało zdefiniowane w art. 5b rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. (wprost do niego referuje art. 7a ust. 3 ustawy o VAT), które jako rozporządzenie unijne wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich UE. Zgodnie z tą regulacją przez termin „ułatwianie” należy rozumieć korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą i dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów poprzez ten interfejs. Podatnik nie ułatwia jednak dostawy towarów, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:

- podatnik ten nie określa, bezpośrednio ani pośrednio, jakichkolwiek warunków, na których dokonywana jest dostawa towarów,
- podatnik ten nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w zatwierdzaniu obciążenia nabywcy w związku z dokonywaną płatnością,
- podatnik ten nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w procesie zamawiania lub dostarczania towarów.

Ponadto – na mocy art. 5b akapit trzeci rozporządzenia 282/2011 – art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT nie ma zastosowania do operatora interfejsu elektronicznego, który wykonuje tylko jedną z następujących funkcji:

- przetwarzanie płatności w związku z dostawą towarów,
- oferowanie lub reklamowanie towarów,
- przekierowywanie lub przenoszenie nabywców do innych interfejsów elektronicznych, poprzez które towary są oferowane na sprzedaż, bez jakiegokolwiek dalszego udziału w dostawie tych towarów.

4. Efekty pakietu VAT e-commerce

4.1. Unia Europejska

Według danych Komisji Europejskiej (KE) nowe zasady opodatkowania sprzedaży na rzecz unijnych konsumentów tylko w drugiej połowie 2021 r. przyniosły budżetom państw członkowskich dodatkowe 6,8 mld euro wpływów z VAT (Komisja Europejska, 2022). W tym samym czasie nowe reguły opodatkowania pozaunijnych przesyłek o niskiej wartości (150 euro) przełożyły się na wzrost wpływów podatkowych o kolejne 2 mld euro. Niestety KE nie udostępniła swoich

danych dotyczących skuteczności pakietu w poszczególnych państwach członkowskich. Na 2 mld euro wpływów z VAT, które przyniosły zmiany w opodatkowaniu przesyłek o niskiej wartości, składają się: 1,1 mld euro wpłaconego za pomocą punktów IOSS, 700 mln euro pozyskanych dzięki likwidacji zwolnienia z VAT dla towarów o wartości poniżej 22 euro i 270 mln euro, które trafiły do budżetów państw członkowskich dzięki skutecznej walce z zaniżaniem wartości towarów spoza UE.

4.2. Polska

Informacje na temat praktyki weryfikacji przesyłek pocztowych i kurierskich przez Krajową Administrację Skarbową oraz dane dotyczące wpływów osiągniętych przez Polskę w wyniku wdrożenia procedur OSS i IOSS były przedmiotem szczególnego zainteresowania polskich parlamentarzystów. W odpowiedzi na interpelację z dnia 21 września 2022 r. Minister Finansów poinformował, że podawane w zgłoszeniach celnych dane dotyczące przesyłek kurierskich i pocztowych podlegają automatycznej walidacji formalnej, m.in. pod kątem dopuszczalności progów wartościowych adekwatnie do rodzaju obsługiwanego zgłoszenia (Minister Finansów, 2022). Wszystkie zgłoszenia podlegają automatycznej i/lub stanowiskowej analizie ryzyka, dokonywanej przez funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) obsługujących zgłoszenia e-commerce. Około 80% przesyłek pocztowych jest prześwietlanych urządzeniem RTG. Część przesyłek jest rejestrowana jako zgłoszenia zbiorcze, przez co nie można wskazać wprost liczby skontrolowanych przesyłek. Możliwe jest jednak określenie liczby skontrolowanych zgłoszeń oraz liczby zadeklarowanych w ich ramach przesyłek. W pierwszym półroczu od momentu wdrożenia do polskiego porządku prawnego postanowień pakietu VAT e-commerce, tj. w okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 grudnia 2021 r., zweryfikowano 2013 zgłoszeń, w których zadeklarowano 10 429 przesyłek. W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 września 2022 r. zweryfikowano 4856 zgłoszeń, w których zadeklarowano 32 068 przesyłek.

Wpływy budżetowe będące efektem wdrożenia pakietu VAT e-commerce były znacznie większe od zakładanych. W „Ocenie skutków regulacji” (OSR) dołączonej do przedmiotowej zmiany ustawy o podatku od towarów i usług (Prezes Rady Ministrów, 2021, OSR, s. 7) założono, że dla całego pakietu e-commerce, tj. dla szczególnej procedury unijnej i nieunijnej OSS, szczególnej procedury IOSS oraz dla procedury uproszczonej USZ, w okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. wpływy do budżetu państwa wyniosą 482 mln zł. Począwszy od 1 stycznia 2022 r., wpływy te oszacowano na poziomie 1157 mln zł rocznie. Wpływy z tytułu e-commerce w okresie od 1 lipca do 31 grudnia 2021 r. z procedur OSS i IOSS (bez procedury uproszczonej USZ) przekroczyły powyższe założenia i wyniosły 582,7 mln zł (Minister Finansów, 2022, s. 5). Przekroczenia zakładanych

Tabela 2. Wpływy z procedury unijnej, nieunijnej (OSS) oraz importu (IOSS) (w zł)

| II półrocze 2021 | | I półrocze 2022 | |
|-------------------------|----------------|-------------------------|------------------|
| Procedura unijna OSS | 405 104 634,38 | Procedura unijna OSS | 726 735 156,79 |
| Procedura nieunijna OSS | 85 275 501,92 | Procedura nieunijna OSS | 122 720 721,76 |
| Procedura IOSS | 92 336 090,12 | Procedura IOSS | 161 873 991,29 |
| Razem | 582 716 226,42 | Razem | 1 011 329 869,84 |

Źródło: na podstawie (Minister Finansów, 2022, s. 5).

szacunków oczekiwać można również w 2022 r., ponieważ tylko w pierwszym półroczu wpływy z procedury unijnej i nieunijnej OSS oraz procedury IOSS przekroczyły 1 mld zł (tabela 2).

5. Dalsze ograniczenie oszustw związanych z VAT z udziałem platform cyfrowych

5.1. Implementacja dyrektywy PSP

Obowiązujące przepisy ustawy o VAT nie nakładają na dostawców usług płatniczych obowiązku prowadzenia ewidencji płatności i ich odbiorców. Wprowadzenie takiego obowiązku przewiduje Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. (Ustawa, 2023), implementująca do polskiego porządku prawnego postanowienia dyrektywy Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. (dalej: dyrektywa PSP, *payment service provider*).

Wdrożenie tych przepisów nastąpi z dniem 1 stycznia 2024 r. W ich efekcie dostawcy usług płatniczych (m.in. banki i inne instytucje finansowe) będą musieli prowadzić, przechowywać i przysyłać do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (za pomocą standardowego formularza elektronicznego w formacie XML) ewidencję wybranych transakcji płatniczych. Raportowane będą wyłącznie płatności transgraniczne, jeżeli dostawca usług płatniczych zrealizuje w ciągu kwartału więcej niż 25 płatności na rzecz tego samego odbiorcy.

Zgromadzone w ten sposób dane zostaną umieszczone w unijnym systemie CESOP (centralny elektroniczny system informacji o płatnościach, *central electronic system of payment information*), który będzie agregował dane przekazywane przez administracje wszystkich państw członkowskich. W ten sposób powstanie kompleksowa baza danych o płatnościach transgranicznych realizowanych w ramach UE oraz z krajami trzecimi. Z unijnej bazy na ściśle określonych zasadach będą mogły korzystać poszczególne państwa UE (Merks i Janssen, 2019, s. 234).

Dzięki implementacji dyrektywy PSP możliwe będzie dalsze ograniczenie oszustw związanych z VAT dokonywanych przy wykorzystaniu platform cyfrowych,

a wraz z nim – poprawa efektywności poboru VAT w sektorze e-commerce. Wejście w życie ustawy poprawi pozycję gospodarczą rzetelnych przedsiębiorców prowadzących działalność w obszarze handlu w sieci oraz ułatwi KAS monitorowanie przestrzegania obowiązków w zakresie VAT w obszarze internetowych zakupów. Proponowane rozwiązania spowodują wzrost dochodów budżetu państwa – oczekuje się, że w sumie w latach 2024–2032 wyniosą one 2,48 mld zł, w tym 221 mln zł w pierwszym roku obowiązywania (Prezes Rady Ministrów, 2023, OSR, s. 4).

5.2. Dyrektywa DAC7

Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (*Directive on Administrative Cooperation 7*, dalej: dyrektywa DAC7) zakłada obciążenie platform cyfrowych nowymi obowiązkami sprawozdawczymi. Ma ona na celu zapewnienie równych warunków konkurencji w UE poprzez stworzenie narzędzia pozwalającego państwom na weryfikację wysokości dochodów zgłaszanych przez przedsiębiorców prowadzących sprzedaż za pośrednictwem platform cyfrowych. W ten sposób regulacja stanowić będzie remedium na negatywne zjawiska związane z szybką transformacją cyfrową gospodarki, w tym coraz większą liczbę wykrywanych przez administracje oszustw podatkowych oraz praktyk uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (Dyrektywa, 2021, Preambuła, motyw 6). Jednocześnie dyrektywa ma wpłynąć na zminimalizowanie kosztów administracyjnych i kosztów przestrzegania przepisów (*compliance costs*) przez operatorów platform, którzy w przypadku braku regulacji na poziomie unijnym byłiby obciążani przez poszczególne państwa członkowskie jednostronnie nakładanymi, zróżnicowanymi obowiązkami sprawozdawczymi.

O ile uszczelnienie wprowadzone dyrektywą DAC7 nakierowane jest przede wszystkim na rozliczenia w zakresie podatków dochodowych, o tyle dyrektywa przesądza po raz pierwszy *expressis verbis*, że informacje wymieniane pomiędzy państwami członkowskimi mogą być wykorzystywane również dla celów VAT i innych podatków pośrednich (Dyrektywa, 2021, Preambuła, motyw 30). Nowe narzędzie będzie jednak miało ograniczony wpływ na weryfikację rozliczeń VAT sprzedawców (użytkowników platform), gdyż VAT ma charakter podatku transakcyjnego, podczas gdy wartości objęte sprawozdawczością w ramach dyrektywy DAC7 będą dokonywane sumarycznie dla okresów kwartalnych (Majdowski, 2022, s. 32).

Dyrektywa DAC7 nakłada na państwa członkowskie szereg obowiązków. Pierwszym z nich jest konieczność wprowadzenia do końca 2022 r. do krajowych porządków prawnych przepisów zobowiązujących operatorów platform cyfrowych do gromadzenia, weryfikacji, a następnie przekazywania do władz podatkowych określonych informacji. Drugi obowiązek dotyczy automatycznego

przekazywania informacji na temat sprzedawców do państw członkowskich, których ci są rezydentami podatkowymi, lub do państw członkowskich położenia nieruchomości, które są przedmiotem transakcji. Pierwszym okresem, którego będą dotyczyć nowe obowiązki sprawozdawcze, będzie rok kalendarzowy 2023. W efekcie pierwsze informacje zostaną przekazane za okres sprawozdawczy obejmujący rok 2023 do końca lutego 2024 r. (Dyrektywa Rady 2011/16/UE).

Dyrektywa DAC7 dotyczy europejskich i pozaunijnych platform cyfrowych oraz nakłada na te ostatnie obowiązek zarejestrowania się w którymś z państw członkowskich z możliwością działania w całej Unii, przy wykorzystaniu mechanizmu jednego okienka (OSS) na potrzeby sprawozdawczości (Dyrektywa, 2011, art. 8ac ust. 4). Dyrektywa DAC7 umożliwia platformom cyfrowym centralne zgłaszanie informacji w jednym państwie UE, które następnie przekaże te informacje organom podatkowym innych państw członkowskich. Jednocześnie dyrektywa DAC7 dopuszcza sytuację, w której platformy cyfrowe z państw trzecich nie muszą dokonywać rejestracji i sprawozdawczości. Warunkiem jest ich pochodzenie z państwa, które wdrożyło system raportowania równoważny z tym wprowadzonym na podstawie DAC7 i dokonuje wymiany informacji w tym zakresie ze wszystkimi państwami członkowskimi (Dyrektywa, 2011, art. 8ac ust. 7 w zw. z Dyrektywą, 2021, Załącznik V, Sekcja I, lit. A, pkt 5–7).

Dla zapewnienia prawidłowego wywiązywania się z obowiązków przez operatorów platform dyrektywa DAC7 zobowiązuje państwa członkowskie do wprowadzenia przepisów przewidujących sankcje mające zastosowanie w przypadku naruszenia krajowych przepisów implementujących tę dyrektywę (Dyrektywa, 2011, art. 25a). Wybór sankcji pozostaje w gestii poszczególnych państw członkowskich z zastrzeżeniem, że muszą być one skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające.

5.3. VAT w erze cyfrowej

Kwestia zwalczania oszustw związanych z VAT z udziałem platform cyfrowych była jednym z kluczowych tematów prac KE w 2022 r., realizowanych w ramach projektu „VAT w erze cyfrowej” (*VAT in digital age*). 8 grudnia 2022 r. Komisja Europejska opublikowała obszerny pakiet legislacyjny dotyczący trzech obszarów:

1. Digital Reporting Requirements, DRR (European Commission, 2022a).
2. Gospodarka platform (European Commission, 2022b).
3. Single VAT Registration, SVR (European Commission, 2022c).

Część dotycząca SVR zawiera zmiany odnoszące się do rozwiązań, które zostały wprowadzone od 1 lipca 2021 r. pakietem VAT e-commerce.

Zaproponowane przez KE rozwiązania w zakresie rozszerzenia możliwości korzystania z OSS/IOSS są następujące:

1. Rozszerzenie OSS o pozostałe transakcje B2C¹, które obecnie nie mogą być rozliczone w tej procedurze szczególnie.
2. Nowe zasady dotyczące dostaw towarów w ramach procedury marży:
 - a) włączenie tych dostaw do definicji WSTO (wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość),
 - b) zmiana w zakresie miejsca świadczenia dla dostaw antyków i dzieł sztuki w ramach tej procedury²,
 - c) wyłączenie tych dostaw z mechanizmu odwrotnego obciążenia,
 - d) możliwość rozliczenia tych dostaw w OSS³.
3. Wprowadzenie obowiązkowego odwrotnego obciążenia dla transakcji B2B dokonywanych przez dostawców niemających siedziby w państwie członkowskim opodatkowania (włączenie tych dostaw B2B do informacji podsumowującej (i DRR w przeszłości).
4. Zmiany dotyczące transferu towarów własnych:
 - a) rozszerzenie reżimu uznanego dostawcy określonego w art. 14a dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006)⁴;
 - b) wprowadzenie przepisów ograniczających liczbę rejestracji związanych z tym transferem, zwłaszcza takich jak:
 - nowy moduł transferowy w OSS (TOSS),
 - zwolnienie z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT)⁵.
5. Usunięcie opcjonalnego charakteru IOSS, ale tylko dla uznanych dostawców.

Zaproponowane rozwiązania usprawniające funkcjonowanie pakietu VAT e-commerce (*quick fixes*) są następujące:

¹ Krajowe dostawy B2C towarów dokonywane przez dostawców niemających siedziby w państwie członkowskim opodatkowania, w tym: dostawy wraz z instalacją i montażem; dostawy towarów dokonywane na pokładach środków transportu; dostawy gazu, elektryczności, ciepła lub energii chłodniczej; dostawy towarów na cotygodniowych targach; dostawy towarów podczas udziału w wystawie, targach lub podobnej imprezie.

² Dostawy dzieł sztuki i antyków bez wysyłki lub transportu (lub dostawy, w przypadku których wysyłka lub transport towarów rozpoczyna się i kończy w tym samym państwie UE) są opodatkowane w miejscu, w którym konsument ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

³ Dostawy te będą podlegać opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia. W rezultacie pozwoli to na stosowanie OSS dla takich transakcji, a tym samym zminimalizowanie konieczności rejestracji w kilku państwach członkowskich.

⁴ Platformy będą uznawane za dostawcę w przypadku przemieszczania towarów z jednego magazynu do innego państwa UE oraz w przypadku wszystkich kolejnych dostaw. Ponadto platformy będą uznane za dostawcę dla wszystkich dostaw towarów w UE dokonywanych przez dostawców bazowych z UE i spoza UE. Wyłączenie: platformy, które ułatwiają wyłącznie dostawy krajowe w państwie członkowskim siedziby, nie powinny być objęte zakresem tego środka.

⁵ Art. 369xi dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006) stanowi, że w przypadku przemieszczania towarów własnych w ramach procedury OSS WNT są zwolnione z podatku w państwie UE, do którego towary są wysyłane lub transportowane.

1. Doprecyzowanie, że przy obliczaniu progu 10 000 euro uwzględnia się wyłącznie wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów dostarczanych z państwa UE, w którym podatnik ma siedzibę.
2. Doprecyzowanie, że procedura nieunijna obejmuje usługi B2C świadczone w UE na rzecz wszystkich konsumentów, a nie tylko konsumentów mających siedzibę w UE.
3. Poprawa odesłań do odpowiednich procedur zwrotu VAT dla procedury unijnej i importowej.
4. Doprecyzowanie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do dostaw w ramach procedur unijnej i nieunijnej OSS.
5. Ulepszenie mechanizmu korekty w OSS (korekty deklaracji VAT do końca okresu składania).
6. Rozszerzenie art. 242a dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006) na transakcje B2B⁶. Dodatkowo sposób przekazywania tej ewidencji państwom członkowskim zostanie ujednoczony poprzez zmiany do rozporządzenia 904/2010⁷.
7. Ulepszenie kontroli korzystania z procedur szczególnych:
 - a) dostęp do danych rejestracyjnych IOSS dla organów celnych,
 - b) dodanie do ewidencji prowadzonych przez platformy działające w charakterze uznanych dostawców danych dotyczących dostawców bazowych (ich nazwy i adresy),
 - c) „wymuszenie” wymiany informacji między dostawcami a organami celnymi w celu lepszego zabezpieczenia zwolnienia z podatku VAT przy imporcie w przypadku korzystania z IOSS,
 - d) wskazanie w miesięcznych wykazach IOSS państwa UE konsumpcji (ostatecznego przeznaczenia towarów).
8. Umożliwienie wykazania sprzedaży zwolnionej oraz dostaw o stawce 0% w deklaracji w procedurze unijnej OSS (w związku z wejściem w życie reformy dotyczących podmiotów sektora małych i średnich przedsiębiorstw oraz stawek).

Większość wskazanych przepisów miałyby wejść w życie 1 stycznia 2025 r., z wyjątkiem zmian dotyczących transferu towarów własnych (1 stycznia 2026 r.) oraz części *quick fixes*⁸ do e-commerce (1 stycznia 2024 r.).

⁶ W przypadku dostaw niepodlegających reżimowi uznanego dostawcy platforma będzie zobowiązana do przechowywania ewidencji transakcji dotyczących zarówno dostaw typu B2B, jak i B2C.

⁷ Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego (*standard audit file for tax*, SAF-T) OSS do przekazywania ewidencji oraz wykorzystanie procedury wniosku o udostępnienie dokumentacji OSS do składania wniosku o ewidencję.

⁸ (a) doprecyzowanie, że przy obliczaniu progu 10 000 euro uwzględnia się wyłącznie wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów dostarczanych z państwa UE, w którym podatnik ma siedzibę; (b) doprecyzowanie, że procedura nieunijna obejmuje usługi B2C świadczone w UE na rzecz wszystkich konsumentów, a nie tylko konsumentów mających siedzibę w UE; (c) poprawa odesłań do odpowiednich procedur zwrotu VAT dla procedury unijnej i importowej; (d) doprecyzowanie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do dostaw w ramach procedur unijnej i nieunijnej OSS.

Wnioski

Rosnące obroty firm dokonujących sprzedaży za pośrednictwem internetu to jedna z najbardziej spektakularnych zmian gospodarczych ostatniej dekady. Szybki rozwój e-handlu jest zjawiskiem, które wymaga od ustawodawcy pilnego dostosowania obowiązujących rozwiązań do szczególnej specyfiki prowadzenia sprzedaży w sieci. Konsekwencją ich braku są bowiem realne straty, zarówno dla gospodarki (wysokie koszty obsługowe po stronie rzetelnych podmiotów oraz przewagi konkurencyjne uzyskiwane przez nieuczciwych przedsiębiorców), jak i dla budżetów poszczególnych państw. Oszustwa dotyczące VAT w sprzedaży na odległość w UE szacowano kilka lat temu na 5 mld euro rocznie, a 65% dostaw wysyłkowych do UE w ramach handlu elektronicznego przez podmioty spoza Unii mogło zostać zrealizowanych niezgodnie z przepisami.

Począwszy od połowy 2021 r., kraje UE rozpoczęły implementację rozwiązań mających na celu dostosowanie otoczenia regulacyjnego do specyfiki sektora e-commerce. Przewidują one głównie uszczelnienie regulacji podatkowych, zwiększenie dostępu administracji do informacji na temat rzeczywistej wartości sprzedaży dokonywanej za pośrednictwem platform internetowych oraz ułatwienie uczciwym podatnikom wypełnianie ciężących na nich obowiązków.

W wyniku wdrożenia we wszystkich krajach członkowskich postanowień pakietu VAT e-commerce zlikwidowano wykorzystywane do dokonywania nadużyć zwolnienie z VAT dla towarów o wartości poniżej 22 euro i przeniesiono odpowiedzialność za zobowiązanie VAT z tytułu określonych dostaw towarów na operatorów serwisów pośredniczących w e-handlu, tj. na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z posiadaniem i prowadzeniem interfejsów elektronicznych czy zarządzaniem nimi. Znacznym ułatwieniem dla rzetelnych przedsiębiorców było udostępnienie im możliwości zarejestrowania się tylko w jednym kraju i rozliczenia tam VAT należnego w całej UE za pomocą wspólnego dla wszystkich państw portalu internetowego. Podobny portal przeznaczony został do obsługi przedsiębiorców spoza UE, wysyłających towary o małej wartości (do 150 euro) do konsumentów na jej terenie. Według danych KE nowe zasady opodatkowania sprzedaży na rzecz unijnych konsumentów tylko w drugiej połowie 2021 r. przyniosły budżetom państw członkowskich dodatkowe 6,8 mld euro wpływów z VAT. W tym samym czasie nowe reguły opodatkowania pozaunijnych przesyłek o niskiej wartości przełożyły się na kolejne 2 mld euro.

W ostatnich latach przedmiotem prac krajów członkowskich UE była implementacja postanowień dyrektyw DAC7 (do końca 2022 r.) oraz PSP (do końca 2023 r.). Dyrektywa DAC7 przewiduje nałożenie na operatorów platform cyfrowych obowiązku gromadzenia, weryfikacji i przekazywania do władz podatkowych określonych informacji pozwalających państwom na weryfikację wysokości dochodów

zgłaszanych przez przedsiębiorców prowadzących sprzedaż za ich pośrednictwem. Dane te, zbierane przez państwo UE, w którym platforma została zarejestrowana, będą automatycznie przekazywane do państw rezydencji podatkowej sprzedawców oraz do państw, w których położone są nieruchomości będące przedmiotem dokonywanych w sieci transakcji. Pierwszym okresem, którego będą dotyczyć nowe obowiązki sprawozdawcze, będzie rok kalendarzowy 2023, a pierwsze informacje zostaną przekazane państwom do końca lutego 2024 r.

Dyrektywa PSP nakłada na dostawców usług płatniczych obowiązek prowadzenia, przechowywania i przesyłania administracji ewidencji wybranych transakcji płatniczych. Zgromadzone w ten sposób dane zostaną umieszczone w udostępnionej państwom unijnej bazie danych o płatnościach transgranicznych realizowanych w ramach Unii oraz z krajami trzecimi.

Jednocześnie trwają prace KE nad projektem „VAT w erze cyfrowej”, dotyczącym m.in. zmian postanowień pakietu VAT e-commerce w zakresie jednolitej rejestracji na potrzeby VAT w UE. Przewidywać on będzie m.in. wprowadzenie obowiązkowego odwrotnego obciążenia dla transakcji B2B dokonywanych przez dostawców niemających siedziby w państwie członkowskim opodatkowania oraz dalsze poszerzenie dostępu przedsiębiorców do usługi „jednego okienka”, dzięki któremu mogą oni w łatwy sposób, na portalu internetowym w państwie swojej siedziby lub rejestracji, zadeklarować i rozliczyć VAT należny w innych krajach UE. Szczegółowe propozycje KE podane zostały do publicznej wiadomości w grudniu 2022 r. i obecnie są przedmiotem prac i negocjacji w Radzie.

Bibliografia

- Bartosiewicz, A. (2021). Pakiet e-commerce – nowe regulacje dotyczące VAT. *Monitor Podatkowy*, 3, 13–18, <https://doi.org/10.32027/MOPOD.21.3.1>
- Dyrektywa. (2006). Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006).
- Dyrektywa. (2011). Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64/1 z 11.03.2011).
- Dyrektywa. (2017). Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348/7 z 29.12.2017).
- Dyrektywa. (2019). Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 310/1 z 2.12.2019).

- Dyrektywa. (2020). Dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych (Dz. Urz. UE L 62/7 z 2.03.2020).
- Dyrektywa. (2021). Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 104/1 z 25.03.2021).
- European Commission. (2022a, marzec). *VAT in the digital age. Final report. Volume 1: Digital reporting requirements*. <https://tinyurl.com/7ptp3dz6>
- European Commission. (2022b, marzec). *VAT in the digital age. Final report. Volume 2: The VAT treatment of the platform economy*. <https://tinyurl.com/yr98349f>
- European Commission. (2022c, marzec). *VAT in the digital age. Final report. Volume 3: Single place of VAT registration and import one stop shop*. <https://tinyurl.com/2vt2zf2k>
- Europejski Trybunał Obrachunkowy. (2019). *Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie*. <https://tinyurl.com/224yf7h4>
- Grambeck, H. M. (2019). Electronic marketplaces may be held liable for German VAT – New Rules entered into effect on 1 January 2019. *International VAT Monitor*, 30(1), 7–10.
- Kołodziej, B. (2020). Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT e-commerce i rola platform elektronicznych. *Przegląd Podatkowy*, 9, 20–26.
- Komisja Europejska. (2022, 23 maja). *New EU VAT rules for e-commerce: Updated revenue figures point to a successful implementation*. <https://tinyurl.com/mtctmb8r>
- Majdowski, F. (2022). Obowiązki sprawozdawcze operatorów platform cyfrowych w Unii Europejskiej – kolejny przykład „Wielkiego Brata” w podatkach? *Przegląd Podatkowy*, 1, 32–40.
- Merkx, M. i Janssen A. (2019). A new weapon in the fight against e-commerce VAT Fraud: information from payment service providers. *International VAT Monitor*, 30(6), 231–239.
- Minister Finansów. (2021, 2 września). *Objaśnienia podatkowe z 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu VAT e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163)*. <https://tinyurl.com/3v4w53m3>
- Minister Finansów. (2022). *Pismo Ministra Finansów do Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 26 października 2022 r., nr DC1.054.6.2022. Odpowiedź na interpelację poselską nr 35951*. <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKLH6K/%24FILE/i35951-o1.pdf>
- OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). (2019, marzec). *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>
- Prezes Rady Ministrów. (2021, 13 kwietnia). *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1114)*. <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/178AB3486777E5CBC12586B900373A92/%24File/1114.pdf>
- Prezes Rady Ministrów. (2023, 15 lutego). *Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3030)*. <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=3030>

- Rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348/1 z 29.12.2017).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348/32 z 29.12.2017).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ułatwianych poprzez użycie interfejsów elektronicznych oraz w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 313/14 z 4.12.2019).
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2020/194 z dnia 12 lutego 2020 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 40/114 z 13.02.2020).
- Sarnowski, J. i Selera, P. (2018). *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy*. Polski Instytut Ekonomiczny. <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>
- Sarnowski, J. i Selera, P. (2020). Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019. *Studia BAS*, 4(64), 29–50. <https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2020.29>
- Skierś, A. (2022). Opodatkowanie towarów i usług w obliczu cyfryzacji gospodarki i społeczeństwa. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym* (s. 44–61). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Sol, J. (2021). EU VAT E-Commerce Package – Trust in MOSS and in electronic interfaces as collection methods. *International VAT Monitor*, 32(2), 90–99.
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa. (2021). Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 1163).
- Ustawa. (2023). Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2023 r., poz. 996).

Część 2

ASPEKTY NORMATYWNE I INICJATYWY PRZECIWKO OSZUSTWOM ZWIĄZANYM Z VAT

Rozdział 5

WYKROCZENIA I PRZESTĘPSTWA ZWIĄZANE Z VAT – UJĘCIE NORMATYWNE

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/5>

 **Magdalena Stępniaik**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
magdalena.stepniak@phd.ue.poznan.pl

Crimes and offenses in VAT – normative approach

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to describe and elucidate the legal provisions related to Value Added Tax (VAT) crimes. Simultaneously, this study aims to delve deep into the realm of tax-related crimes, illuminating the different forms, their implications, and the impacts they bear. A critical component of this chapter will be devoted to the liability of the perpetrators in such crimes and the legal repercussions. By undertaking this, this chapter seeks to provide an understanding of VAT's legal landscape, the challenges posed by tax crimes, and the mechanisms in place to ensure accountability and justice.

Design/methodology/approach: In this chapter several approaches will be integrated. First, the dogmatic and legal analysis will be employed. This involves an examination of legal texts and statutes to derive established legal norms and principles. It ensures that this chapter remains rooted in the foundational legal doctrines and interpretations. Second, the theoretical and legal method will be used to provide an analytical framework. Through this method it is possible to insight theoretical underpinnings of the legal provisions in question.

Findings: Several findings have emerged in this chapter. There is a detailed delineation within Polish criminal regulations that pertains to offenses and Value Added Tax crimes. This distinction allows for a better understanding of illegal activity of the criminals, starting from straightforward VAT omissions, to more serious crimes that may directly or indirectly pertain to VAT. Additionally, Polish fiscal regulations came to the fore. Their structure not only defines tax obligations but also emphasizes the importance and repercussions of non-adherence. What is more, the research brought into sharp focus the mechanisms by which liability is determined in the context of VAT-related crimes. Polish legal stipulations make a nuanced distinction when determining accountability, especially concerning petty crimes versus more serious tax crimes. This distinction ensures that punishments for criminals committing VAT-crimes are not only meted out but are also proportionate to the nature and severity of the offense.

Keywords: organized crime, tax fraud, VAT crime, criminal law.

Sugerowane cytowanie:

Stępniaik, M. (2023). Wykroczenia i przestępstwa związane z VAT – ujęcie normatywne. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 95–118). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/5>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Podatek od towarów i usług, czyli VAT, jest daniną publiczną albo świadczeniem na rzecz Skarbu Państwa pobieranym na każdym etapie obrotu towarami i usługami. Ma wpływ na cenę towarów i usług, choć jest niewidoczny dla konsumenta. Jednocześnie stanowi obecnie najcięższy obowiązek podatkowy przedsiębiorców w Polsce. Mechanizm tego podatku i jego niedoskonałości doprowadziły do pojawienia się nowych form przestępczości, które stanowią istotny problem w Polsce i krajach Unii Europejskiej, a ich zasięg często ma charakter międzynarodowy i opiera się na funkcjonowaniu zorganizowanych grup przestępczych. W celu przedstawienia zagadnień przestępstw i wykroczeń związanych z VAT zastosowano metodę analizy dogmatyczno-prawnej, polegającą na badaniu językowo-logicznym przepisów prawa karnego, oraz metodę teoretyczno-prawną do badania poszczególnych instytucji prawnych.

Początki podatku od towarów i usług w Polsce sięgają 1993 r. Wraz z jego ustanowieniem pojawiła się również nowa, nieznana dotąd, forma przestępczości (Kardas, 2007, s. 5). I choć w latach 90. XX wieku organy ścigania zmagaly się przede wszystkim z innymi formami przestępczości: rozbojami, kradzieżami i wymuszeniami rozbójniczymi z bronią, to pod koniec pierwszej dekady XXI wieku odnotowuje się drastyczny wzrost przestępczości dotyczącej VAT.

Co do zasady VAT powinien być neutralny ekonomicznie dla przedsiębiorcy, który nie jest ostatecznym konsumentem towarów lub usług. Jako forma opodatkowania obejmuje zdarzenia gospodarcze realizowane przez podatnika w związku z prowadzeniem przez niego działalności gospodarczej (Kotowski, 2017, s. 19–20). Wpływy z VAT są jednym z podstawowych źródeł dochodu państwa (Rada Ministrów, 2022), a jednocześnie jest to podatek najczęściej występujący w obrocie gospodarczym. VAT stał się narzędziem do dokonywania oszustw podatkowych. Ci, którzy się ich dopuszczają, mają na celu uniknięcie płacenia podatku, uzyskanie jego zwrotu lub zmniejszenie zobowiązania podatkowego. Przestępczość w zakresie VAT jest obecnie jednym z najgroźniejszych zjawisk zagrażających interesom Skarbu Państwa (Pawelec, 2020, s. 20).

Firmy krajowe i zagraniczne świadczące usługi lub sprzedające towary na terytorium Polski mają obowiązek rejestracji w systemie podatku od towarów i usług, jeśli ich obroty przekraczają określony limit i nie podlegają zwolnieniu z tego obowiązku na podstawie przepisów podatkowych. Przedsiębiorcy, którzy są zarejestrowani jako podatnicy VAT, muszą naliczać podatek od swoich towarów i usług, a także składać regularne deklaracje podatkowe czy jednolite pliki kontrolne VAT. Niektórzy przedsiębiorcy nie przestrzegają obowiązujących przepisów podatkowych i karnych w ramach prowadzonej działalności. Dopuszczają się różnego rodzaju wykroczeń i przestępstw związanych z VAT, m.in. ukrywania przychodów, zaniżania podstawy opodatkowania, wyłudzenia zwrotów VAT, przekazywania nieprawdziwych informacji w deklaracjach podatkowych, wprowadzania do obrotu

gospodarczego tzw. pustych faktur albo posługiwania się nimi. Motywacje takich zachowań są różne: chęć większych zysków mniejszym nakładem pracy, zmniejszenie strat, traktowanie takiego zachowania jako odwetu wobec państwa za inflację i drożyznę oraz zwiększone koszty prowadzenia działalności. Część przestępców uważa swoje zachowanie za poprawne, ponieważ w ich ocenie są okradani przez państwo.

W zasygnalizowanym kontekście należy wskazać, jakie są główne rodzaje wykroczeń i przestępstw związanych z VAT oraz jakiej odpowiedzialności karnej podlegają ich sprawcy. Badanie takie może pozwolić na określenie obszarów, w których najczęściej dochodzi do naruszeń przepisów podatkowych, oraz na zidentyfikowanie czynników, które sprzyjają popełnianiu wykroczeń i przestępstw. Wskazanie znamion czynów zabronionych dotyczących VAT, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, może pozwolić na uniknięcie popełnienia wykroczeń i przestępstw w tym zakresie i tym samym ponoszenia odpowiedzialności karnej i konsekwencji wynikających z nieprzestrzegania przepisów podatkowych przez przedsiębiorców.

Przy zagadnieniu przestępczości dotyczącej VAT należy sięgnąć do dwóch gałęzi prawa ściśle ze sobą powiązanych. Zakorzenione w prawie podatkowym zagadnienie podatku od towarów i usług przeplata się z przepisami prawa karnego – Kodeksem karnym i Kodeksem karnym skarbowym (Ustawa, 1997a; 1999; Pawelec, 2020, s. 20). Odpowiedzialność za nierzetelne rozliczenie VAT została uregulowana w Ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również: ustawa o VAT), jednak to na gruncie przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego sprawcy oszustw VAT podlegają odpowiedzialności karnej. W rozdziale rozważania dotyczące kar za wykroczenia i przestępstwa skarbowe poprzedzono przedstawieniem podstawowych pojęć mających znaczenie dla kształtowania odpowiedzialności podatnika za zobowiązania podatkowe, które uregulowano w Ordynacji podatkowej (Ustawa 1997b), a także przybliżono instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego regulowaną w ustawie o VAT.

W Ordynacji podatkowej m.in. usankcjonowano mechanizm naliczania odsetek od zaległości podatkowych, który ma na celu skuteczniejsze egzekwowanie terminowego uiszczania należności podatkowych. Odsetki od zaległości stanowią dodatkowe kwoty nakładane na podatników w przypadku, gdy nie regulują oni swoich zobowiązań podatkowych na czas. Taki system ma istotne znaczenie dla utrzymania stabilności finansowej budżetu państwa oraz prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego. Ponadto zgodnie z ustawą o VAT podatnicy, którzy są zarejestrowani jako podatnicy VAT, mogą być poddani również innym zobowiązaniom podatkowym, szczególnie jeśli w złożonych deklaracjach podatkowych zostaną stwierdzone nieprawidłowości lub gdy nie złożą wymaganych deklaracji w ogóle. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest określone jako kwota, która wynika z różnicy między podanymi przez podatników informacjami a faktycznymi

należnościami podatkowymi. Jest to ważny mechanizm mający na celu zachęcenie podatników do rzetelnego wypełniania swoich obowiązków podatkowych oraz zapewnienie uczciwej konkurencji w obszarze VAT.

1. Ordynacja podatkowa

Mianem Ordynacji podatkowej określa się ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r., która reguluje polskie prawo podatkowe materialne oraz zasady postępowania podatkowego i bywa nazywana konstytucją obciążeń podatkowych (Ustawa, 1997b). Normuje ona zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowania i kontrole podatkowe, czynności sprawdzające oraz tajemnice skarbowe (Ustawa, 1997b, art. 1). Określa również organy podatkowe i ich właściwość.

Ordynacja podatkowa w art. 4 i 5 definiuje istotne z punktu widzenia kwalifikacji prawnej czynu i odpowiedzialności sprawcy wykroczenia albo przestępstwa definicje: obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego. Obowiązkiem podatkowym jest powinność podatkowa, która jest nieskonkretyzowana, lecz może wynikać tylko z ustawy podatkowej. Regulacje określające, na kim i kiedy obowiązek podatkowy będzie ciążył, nie zostały unormowane w Ordynacji podatkowej, lecz w innych ustawach (Etel, 2022, art. 4). Obowiązkiem podatkowym jest pewnego rodzaju sytuacja społeczna podmiotu, w której znalazł się on z powodu zdarzeń faktycznych, i jest ona niezależna od woli podmiotu, a więc jest obiektywna. Jeżeli podmiot, dla którego dana ustawa przewiduje powstanie obowiązku podatkowego w sytuacji zaistnienia konkretnego zdarzenia lub zdarzeń, nie ma wiedzy, że taki obowiązek wobec niego powstał, to nie ma to wpływu na istnienie albo nieistnienie tego obowiązku. Jak wskazano w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, są to przepisy mające charakter powszechnie obowiązujący, stąd niezajomość ich przez obywatela szkodzi mu (Wyrok WSA, 2010). Pojęcie obowiązku podatkowego nie jest jednoznaczne z pojęciem zobowiązania podatkowego. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Oznacza to, że jest to następstwo obowiązku podatkowego, czyli zobowiązanie podatkowe nigdy nie powstanie, jeżeli uprzednio nie powstanie obowiązek podatkowy na mocy ustawy podatkowej (Babiarz, 2019, art. 5). W zakresie odpowiedzialności podatnika za istotny należy uznać art. 26 Ordynacji podatkowej, według którego podatnik za zobowiązania podatkowe odpowiada całym swoim majątkiem, a zatem odpowiedzialność ta ma charakter nieograniczony i powoduje, że żadne składniki majątku podatnika nie są z takiej odpowiedzialności wyłączone (Etel, 2022, art. 26).

Organ podatkowy może prowadzić postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające i postępowanie kontrolne. Postępowania podatkowe wszczynane są na wniosek strony lub z urzędu (Ustawa, 1997b, art. 165 § 1) w formie postanowienia (Ustawa, 1997b, § 2). Organy podatkowe mają legitymację do wykonywania czynności sprawdzających, np. w zakresie terminowości składania deklaracji przez podatników czy wpłacania podatków (Ustawa, 1997b, art. 272 pkt 1a i 1b). Organ może również przeprowadzić kontrolę podatkową w celu ustalenia, czy podatnik wywiązuje się z obowiązku podatkowego nałożonego na niego przez ustawy (Ustawa, 1997b, art. 281 § 1–2). Kontrolę podatkową organ wszczyna z urzędu, nigdy na wniosek strony, jak w przypadku postępowania podatkowego.

Postępowanie podatkowe prowadzone przez organy podatkowe jest jawne i odbywa się na podstawie obowiązujących przepisów prawa, w sposób budzący zaufanie do organu prowadzącego (Ustawa, 1997b, art. 120–129). Organ prowadzący ma także obowiązek udzielać istotnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa, które pozostają w związku przedmiotowym z postępowaniem. Jeżeli zatem podatnik nie rozumie, co jest podstawą postępowania i jakie konsekwencje prawne mu grożą, ma prawo zwrócić się do organu prowadzącego to postępowanie o wyjaśnienie przepisów, które go dotyczą. Na każdym etapie postępowania jego strony muszą mieć zapewniony w nim udział, a wydanie decyzji musi zostać poprzedzone możliwością wypowiedzenia się przez strony na temat zebranych materiałów, dowodów i zgłoszonych żądań. Przy prowadzeniu postępowania organ powinien działać wnikliwie, czyli dążyć do wszechstronnego wyjaśnienia sprawy, oraz szybko, stosując najprostsze, przewidziane prawem metody i środki prowadzące do załatwienia sprawy. Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne, a za ostateczne uznaje się decyzje, od których nie przysługuje już środek odwoławczy. O każdej możliwości wniesienia środka odwoławczego strona jest informowana przez organ. W przypadkach określonych przez przepisy Ordynacji podatkowej i innych ustaw podatkowych istnieje możliwość uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość nałożenia na stronę, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego karę porządkową w kwocie do 3000 zł. Jest to dozwolone wówczas, gdy osoby te, mimo skutecznego wezwania, nie stawiły się osobiście bez usprawiedliwienia, bezpodstawnie odmówiły albo dokonały po wyznaczonym przez organ terminie złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności (Ustawa, 1997b, art. 262). Możliwe jest również nałożenie kary porządkowej w sytuacji, gdy wymienione osoby bezzasadnie odmówiły okazania lub nie przedstawiły organowi w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa oraz ksiąg czy dokumentacji księgowej.

Ordynacja podatkowa reguluje także podstawy funkcjonowania organów podatkowych i podejmowanych przez nie czynności. W dziale VIII uregulowano

przepisy karne, które przewidują dla sprawców kary pozbawienia wolności do 5 lat. Kary przewidziano za:

- naruszenie przepisów nakładających obowiązek przekazywania informacji związanych z rachunkami podmiotów kwalifikowanych (art. 305p),
- niedopełnienie obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (art. 305q),
- nieuprawnione ujawnianie lub wykorzystanie informacji (art. 305r),
- ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową (art. 306).

Nie mają one jednak charakteru powszechnego, to znaczy nie mogą być popełnione przez każdą osobę, np. przez podatnika czy stronę postępowania.

Ordynacja podatkowa reguluje również instytucję odsetek od zaległości podatkowych. Zaległość podatkowa to podatek, który nie został zapłacony w terminie. Odsetki od zaległości podatkowych to dodatkowa kwota naliczona przez organ podatkowy w związku z uiszczeniem należności podatkowych po terminie. Organ nalicza odsetki od dnia, w którym upłynął termin płatności, do dnia zapłaty podatku.

Ustawa odrębnie reguluje kwestię zaległości podatkowych w odniesieniu do VAT oraz podatku akcyzowego. Zasadniczo wysokość stawek zależna jest od wysokości stopy oprocentowania kredytu lombardowego NBP, które na dzień 1 października 2023 r. wynosiło 6,50% w skali rocznej. Według art. 56 § 1 (Ustawa 1997b) stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%. Na dzień 1 października 2023 r. wyniosła ona 15,00% ($6,50\% \times 200\% + 2\%$). W związku z podwyższeniem stopy oprocentowania kredytu lombardowego NBP od dnia 7 września 2023 r. nastąpiła zmiana stawek odsetek od zaległości podatkowych. W stanie prawnym na dzień 1 października 2023 r. wyróżniano cztery z nich:

- 1) stawka podstawowa odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 15,00% w skali roku,
- 2) stawka obniżona odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 7,50% w skali roku, co stanowi 50% stawki podstawowej,
- 3) stawka opłaty prolongacyjnej, również w wysokości 7,50% w skali roku, co stanowi równowartość 50% stawki podstawowej,
- 4) stawka podwyższona odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 22,50% w skali roku, co stanowi 150% stawki podstawowej.

W stosunku do określonej przez ustawę grupy podatników (VAT i akcyzy) popadniętych w zwłokę podatkową ustawodawca przewidział podwyższoną stawkę za zwłokę od zaległościach podatkowych. Wynosi ona 150% wysokości stawki podstawowej za zwłokę. Stawka ta stosowana jest w przypadku zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, które zostały

ujawnione przez organ podatkowy w toku kontroli lub postępowania podatkowego, a także w przypadku złożenia przez podatnika korekty deklaracji po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeśli przepisy przewidują doręczenie takiego zawiadomienia. Podwyższona stawka stosowana jest tylko w przypadkach, gdy kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa od pięciokrotności wysokości minimalnego wynagrodzenia, obowiązującego w dniu następującym po dniu, w którym upływa termin płatności zobowiązania albo termin zwrotu nadpłaty.

Jeżeli podatnik nie złożył deklaracji podatkowej pomimo ciążyącego na nim obowiązku, a tym samym nie dokonał zapłaty podatku, organ podatkowy również stosuje podwyższoną stawkę za zwłokę w zaległościach podatkowych.

Podatnik, który popadł w zwłokę, może samodzielnie obliczyć wysokość odsetek z wykorzystaniem kalkulatora odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych i opłaty prolongacyjnej, który znajduje się na stronie www.podatki.gov.pl. Zgodnie z treścią art. 63 § 1 (Ustawa 1997b) odsetki zaokrągla się do pełnych złotych poprzez pomijanie końcówek wynoszących mniej niż 50 groszy, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

Zgodnie z art. 54 (Ustawa 1997b) organ podatkowy nie nalicza odsetek, jeżeli ich wysokość nie przekraczałyby wysokości trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu Ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej (Ustawa, 2012). Operatorem pocztowym świadczącym powszechnie usługi pocztowe jest Poczta Polska, według stawek której koszt dopłaty do wysyłki przesyłki jako poleconej wynosi 2,90 zł. W związku z tym odsetki poniżej trzykrotności tej kwoty, czyli 8,70 zł, nie są naliczane.

2. Ustawa o VAT

Koncepcja VAT zrodziła się w Niemczech w 1920 r. Przedsiębiorca Carl Friedrich von Siemens w swoich pracach wyłożył ideę podatku od wartości dodanej, jednak po raz pierwszy podatek ten został wprowadzony we Francji w 1954 r. Mimo że koncepcja VAT pochodzi od niemieckiego przedsiębiorcy, to za jej twórcę jest powszechnie uznawany Maurice Lauré, francuski urzędnik państwowy (Ehtisham i Abdulrazak, 2010, s. 25).

Z powodu nasilającej się integracji europejskiej w 1967 r. państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zdecydowały się na ujednoczenie systemu podatkowego i zastąpienie podatku obrotowego podatkiem od wartości dodanej (Matarewicz, 2022, art. 1). W Polsce zmiana ta nastąpiła na mocy Ustawy z dnia

8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 1993). Akt ten został zastąpiony Ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, która obowiązuje do dziś (Ustawa, 2004).

Na gruncie ustawy o VAT podatnik nie może zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej z wyjątkiem przepisów, które wprost przewidują odpowiedzialność jak za składanie fałszywych zeznań z art. 233 (Ustawa, 1997a). Jest to możliwe w przypadku, gdy podatnik jest zobowiązany do złożenia określonego przepisami oświadczenia i poda w nim nieprawdziwe informacje. Podatnik może zostać zobowiązany do zawarcia w przedkładanym organowi oświadczeniu klauzuli o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”, która zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

Ustawodawca przewidział możliwość nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązania na zasadach określonych w art. 112b ustawy o VAT. Zgodnie z tą regulacją, jeśli podatnik w złożonej deklaracji podatkowej podaje błędne informacje, takie jak kwota zobowiązania podatkowego niższa od faktycznie należnej, kwota zwrotu podatku lub podatku naliczonego wyższa od kwoty należnej, bądź podaje kwotę różnicy podatku do obniżenia w przyszłych okresach rozliczeniowych, która jest wyższa od faktycznie należnej, albo nie złożył deklaracji podatkowej i nie uiszczył kwoty zobowiązania podatkowego, to organ podatkowy, tzn. naczelnik urzędu skarbowego lub celno-skarbowego, ustala prawidłowe kwoty oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Wysokość tego zobowiązania wynosi do 30% różnicy między podaną błędnie kwotą a faktyczną kwotą zobowiązania podatkowego, kwotą zwrotu podatku lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe.

Jeśli kontrola podatkowa lub celno-skarbowa wykazały, że podatnik złożył deklarację podatkową zawierającą nieprawidłowe informacje, takie jak: kwota zobowiązania podatkowego niższa od faktycznej, kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższa od faktycznej, kwota różnicy podatku, która powinna zostać zastosowana do obniżenia kwoty podatku należnego za przyszłe okresy rozliczeniowe, została podana jako wyższa od faktycznej, a także gdy zamiast podania kwoty zobowiązania podatkowego do uregulowania wobec urzędu skarbowego podatnik podał kwotę różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe.

W sytuacji, gdy podatnik w ogóle nie złożył deklaracji podatkowej oraz w związku z tym nie uiszczył kwoty zobowiązania podatkowego, naczelnik urzędu skarbowego lub celno-skarbowego ustala wobec tego podatnika dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 20% różnicy pomiędzy faktycznie należną kwotą a kwotą nieprawidłowo deklarowaną przez podatnika.

Jeżeli podatnik zdecyduje się skorygować deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Ustawa, 2016), a także najpóźniej w dniu składania korekty deklaracji uiści kwotę zobowiązania podatkowego lub zwróci nienależną kwotę zwrotu, naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 15% różnicy pomiędzy faktycznie należną kwotą zobowiązania podatkowego, kwotą zwrotu różnicy podatku lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe a kwotą nieprawidłowo podaną przez podatnika.

Podczas ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego naczelnik urzędu skarbowego lub celno-skarbowego ocenia sytuację podatnika indywidualnie, biorąc pod uwagę rodzaj i stopień naruszenia obowiązku podatkowego, a także przeszłość podatkową, tj. wcześniejsze nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Znaczenie ma również wartość kwoty błędnie podanej oraz postawa podatnika i podejmowane przez niego działania w celu naprawienia naruszenia.

Przepisów o dodatkowym zobowiązaniu nie stosuje się, gdy podatnik złożył odpowiednią korektę przed rozpoczęciem kontroli podatkowej lub celno-skarbowej i jednocześnie uiścił zobowiązanie. Ponadto nie mają one zastosowania w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeśli zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za kolejne okresy rozliczeniowe wynikało z błędów rachunkowych lub oczywistych omyłek bądź gdy podatnik nie uwzględnił podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za określony okres, a podatek ten został uwzględniony we wcześniejszych lub kolejnych okresach rozliczeniowych przed datą rozpoczęcia kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Zasada ta dotyczy również osób fizycznych, które za to samo naruszenie obowiązku podatkowego usłyszały zarzuty popełnienia wykroczenia albo przestępstwa skarbowego. Wskazać należy jednak, że podatnik, który jest osobą fizyczną, podlega odpowiedzialności z Kodeksu karnego skarbowego, a zasady z art. 112 ustawy o VAT stosuje się wobec osób prawnych.

Wprowadzenie VAT zarówno w Polsce, jak i w krajach członkowskich Unii Europejskiej bywa krytykowane przez specjalistów w związku z wprowadzeniem stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowych transakcji. Regulacja ta przyczyniła się do powstania nowej formy przestępczości, tzw. przestępczości karuzelowej. Wykorzystuje ona mechanizm stawki 0% do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku i skomplikowane schematy transakcyjno-finansowo-osobowe, aby uniemożliwić organom ścigania wykrywanie i odzyskiwanie nienależnie wypłaconego zwrotu VAT. Śledztwa dziennikarskie Grand Theft Europe pozwoliły na ustalenie, że każdego roku z budżetów państw członkowskich Unii Europejskiej znika blisko 50 mld euro, a organy ścigania odzyskują niewiele ponad 1% tej kwoty.

3. Kodeks karny skarbowy. Wykroczenia i przestępstwa skarbowe

Kodeks karny skarbowy (Ustawa, 1999) to ustawa z zakresu prawa karnego skarbowego, która jako jedyna reguluje kwestie odpowiedzialności za wykroczenia i przestępstwa skarbowe. Zgodnie z nim ustawodawca za czyn zabroniony uznaje w szczególności:

- firmantstwo, czyli prowadzenie działalności pod cudzym nazwiskiem lub nazwą (art. 55),
- podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracjach lub oświadczenia składanych organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi (art. 56 § 1),
- nieskładanie w terminie organowi podatkowemu deklaracji, mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 56 § 4),
- złożenie deklaracji niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego JPK_VAT (56 § 4),
- nieprowadzenie lub przechowywanie w niewłaściwym miejscu ksiąg (art. 60),
- nierzetelnie prowadzona księga, czyli niezgodnie ze stanem rzeczywistym (art. 61),
- wadliwie prowadzona księga, czyli niezgodnie z przepisami (art. 61),
- nieprzesłanie organowi podatkowemu księgi, przesłanie nierzetelnej księgi lub przesłanie jej po terminie (art. 61a),
- niewystawienie faktury lub rachunku, gdy przepisy tego wymagają, albo wystawienie ich w sposób wadliwy (art. 62 § 1),
- nierzetelne wystawienie faktury lub rachunku lub posługiwanie się taką fakturą lub rachunkiem (art. 62 § 2),
- nieprzechowywanie wbrew obowiązkowi rachunku, faktury lub dowodu zakupu (art. 62 § 3),
- dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej lub niewydanie dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży (art. 62 § 4),
- bezpodstawny zwrot podatku (art. 76),
- utrudnianie kontroli podatkowej (art. 83).

Podatnik może popełnić wykroczenie albo przestępstwo podatkowe. Zgodnie z treścią art. 53 § 3 (Ustawa, 1999) o wykroczeniu można mówić, gdy kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, czyli 15 050 zł w 2022 r. Od 1 stycznia 2023 r. kwota ta wynosiła 17 450 zł, a od 1 lipca 2023 r. jest to 18 000 zł. Przekroczenie tej wartości powoduje, że sprawca popełnia przestępstwo. Przestępstwo skarbowe

jest czynem zabronionym przez Kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności.

Należność publicznoprawna to zgodnie z treścią art. 53 § 26 (Ustawa, 1999) należność państwowa lub samorządowa, która jest przedmiotem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, jak również podatek stanowiący dochód budżetu państwa albo dochód jednostki samorządu terytorialnego, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji, subwencji lub należność celna. W rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego należnością publicznoprawną jest również należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie (Ustawa, 1999, art. 53 § 26a). Ustawodawca zdefiniował także pojęcie należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym (Ustawa, 1999, art. 53 § 27). Jeżeli zatem sprawca czynu zabronionego nie uiszcza daniny publicznoprawnej, nie zadeklaruje zapłaty takiej daniny lub popełni inny czyn prowadzący do uszczerbku finansowego w dniu terminu przewidzianego do zapłaty należności, mamy do czynienia z należnością publicznoprawną uszczuploną czynem zabronionym (Jezusek, 2017, s. 141).

Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego kary ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności określone są w dniach, miesiącach lub latach. Grzywna określana jest kwotowo albo w stawkach dziennych, przy czym w przypadku stawek dziennych jest ona zależna od minimalnego wynagrodzenia w roku, w którym sąd orzeka karę, oraz możliwości zarobkowych sprawcy. Od 1 stycznia 2023 r. ponownie wzrósł wymiar grzywny nakładanej na sprawców wykroczeń i przestępstw skarbowych. Rada Ministrów przyjęła rozporządzenie w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej. Zgodnie z jego treścią ponowne podniesienie stawek minimalnego wynagrodzenia nastąpiło 1 lipca 2023 r. (Rozporządzenie, 2022).

Karą za wykroczenie skarbowe może być wyłącznie kara grzywny określona kwotowo (Ustawa, 1999, art. 47 § 1). Jej obliczenie odbywa się według zasad ustalonych w art. 48 (Ustawa, 1999). Wymiar kary grzywny za wykroczenia skarbowe nie został jednak oparty na stałych, z góry określonych kwotach liczbowych. Obowiązuje tzw. system parametryczno-kwotowy, który polega na wprowadzeniu wskaźnika bazowego uzależnionego od minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz odpowiedniego mnożnika. Rozwiązanie takie pozwala na uniknięcie nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego (Zgoliński, 2021, art. 48). Przepisy jednak nie stanowią wprost, czy przy wymiarze kary grzywny za przestępstwa i wykroczenia skarbowe należy przyjmować minimalne wynagrodzenie za pracę obowiązujące w dniu popełnienia czynu, czy minimalne wynagrodzenie za pracę obowiązujące w dniu orzekania. W doktrynie wskazuje się, że w takim przypadku stosuje się przepisy ogólne Kodeksu karnego skarbowego dotyczące problemów intertemporalnych, co oznacza, że przy wymiarze kary grzywny uwzględnia się wysokość minimalnego wynagrodzenia w dniu orzekania (Zgoliński, 2021, art. 48).

Tabela 1. Grzywna za wykroczenia skarbowe orzekana od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 roku (w zł)

| Grzywna | Kwota |
|--|-----------|
| Minimalna grzywna ($1/10 \times 3490$ zł) | 349 |
| Maksymalna grzywna (20×3490 zł) | 69 800 |
| Mandat karny (do 5×3490 zł) | do 17 450 |
| Wyrok nakazowy (do 10×3490 zł) | do 34 900 |

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

Tabela 2. Grzywna za wykroczenia skarbowe orzekana od 1 lipca do 31 grudnia 2023 roku (w zł)

| Grzywna | Kwota |
|--|-----------|
| Minimalna grzywna ($1/10 \times 3600$ zł) | 360 |
| Maksymalna grzywna (20×3600 zł) | 72 000 |
| Mandat karny (do 5×3600 zł) | do 18 000 |
| Wyrok nakazowy (do 10×3600 zł) | do 36 000 |

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

Zgodnie z treścią art. 48 § 1 (Ustawa, 1999) dla sprawcy wykroczenia skarbowego kara grzywny może być wymierzona w granicach od $1/10$ do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (tabela 1 i 2), chyba że kodeks stanowi inaczej. Na sprawcę może zostać również nałożony mandat karny, który nie będzie przekraczał pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia, oraz grzywna w ramach wyroku nakazowego, która może wynosić do dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia (Ustawa, 1999, art. 48 § 2–3).

Za wykroczenie skarbowe może zostać nałożona grzywna w drodze mandatu karnego (tabela 1 i 2). Odbywa się to na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe w postępowaniu mandatowym (Rozporządzenie, 2011). Jest to postępowanie, w którym dochodzi do ukarania sprawcy wykroczenia skarbowego z pominięciem drogi sądowej. Aby jednak było to możliwe, muszą zostać spełnione przesłanki ustawowe, czyli osoba sprawcy i przesłanki popełnienia wykroczenia nie mogą budzić wątpliwości oraz nie zachodzi konieczność wymierzenia kary grzywny wyższej niż pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę. Zgodnie z treścią rozporządzenia mandat może zostać nałożony przez upoważnionych pracowników urzędów skarbowych, funkcjonariuszy służby celnej lub inspektorów kontroli skarbowej i tylko za wykroczenie skarbowe, nie za przestępstwo. W każdym przypadku wysokość grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego ustalana jest z uwzględnieniem stosunków majątkowych i rodzinnych sprawcy, a także jego dochodów i możliwości zarobkowych.

Wyrok nakazowy wydaje sąd w postępowaniu szczególnym, tzw. postępowaniu nakazowym. Uprawniony organ, np. naczelnik urzędu skarbowego, wnosi do sądu

akt oskarżenia przeciwko sprawcy wykroczenia skarbowego, ale w przeciwieństwie do postępowania sądowego rozstrzygnięcie zapada bez przeprowadzenia rozprawy, czyli bez udziału stron. Oskarżony podatnik nie jest informowany o terminie posiedzenia, lecz jedynie zostaje mu doręczony odpis wyroku nakazowego, który może zaskarżyć, wnosząc sprzeciw w terminie 7 dni od dnia doręczenia oraz odpisu aktu oskarżenia. Wyrok nakazowy stanowi pewnego rodzaju propozycję dla podatnika i organu go oskarżającego. Wyrok ten, odmiennie niż nałożenie grzywny w drodze mandatu skarbowego, może być wydany zarówno za wykroczenie, jak i przestępstwo skarbowe. Zgodnie z treścią art. 172 § 1 (Ustawa, 1999) za wykroczenie skarbowe wyrokiem nakazowym sąd może orzec grzywnę w wysokości nieprzekraczającej dziesięciokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę w czasie wymierzania kary. Za przestępstwo skarbowe maksymalna grzywna może wynieść 200 stawek dziennych, a jej wysokość określa sąd na podstawie możliwości finansowych sprawcy. Wyrokiem nakazowym sąd może również skazać na karę ograniczenia wolności, ale wyłącznie za przestępstwo skarbowe.

Przestępstwem skarbowym jest taki czyn, w wyniku popełnienia którego kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu przekracza pięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wymiar kary ograniczenia albo pozbawienia wolności określa ustawa dla każdego przestępstwa. Grzywna wymierzana jest na podstawie zasad wymienionych w ustawie.

W przypadku przestępstwa skarbowego minimalna stawka dzienna nie może być mniejsza niż 1/30 minimalnego wynagrodzenia, a maksymalna może wynosić czterystokrotność minimalnej stawki dziennej (tabela 3 i 4).

Przy ustalaniu stawki dziennej sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, czyli możliwości finansowe, warunki rodzinne (na przykład liczbę osób na utrzymaniu), stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe sprawcy (Ustawa, 1999, art. 23 § 1).

W polskim prawie ustawodawca wprowadził pojęcie przestępstwa skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego. Zgodnie z treścią art. 53 § 11 (Ustawa, 1999) jest to takie przestępstwo skarbowe, które zagraża Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości. Według § 16 art. 53 (Ustawa, 1999) wielka wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza tysiącrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia, czyli w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r. kwota 3,49 mln zł, a w okresie od 1 lipca 2023 r. kwota 3,6 mln zł (tabela 3 i 4). Aby zatem móc przypisać sprawcy przestępstwo skarbowe skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa, uszczerbek finansowy Skarbu Państwa musi wynosić odpowiednio nie mniej niż 34,9 mln zł albo 36 mln zł (od 1 lipca 2023 r.). Sprawcy jednak nigdy nie przypisze się przestępstwa

Tabela 3. Grzywna za przestępstwa skarbowe orzekana od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 roku (w zł)

| Grzywna | Kwota |
|--|------------------------------------|
| Minimalna stawka dzienna ($1/30 \times 3490$ zł) | 116,33 |
| Maksymalna stawka dzienna ($116,33 \text{ zł} \times 400$) | 46 533,33 |
| Minimalna grzywna (10 stawek $\times 116,33$ zł) | 1163,30 |
| Maksymalna grzywna (720 stawek $\times 46 533,33$ zł) | 33 503 997,60 |
| Wyrok nakazowy (do 200 stawek dziennych) | według stawki określonej przez sąd |

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

Tabela 4. Grzywna za przestępstwa skarbowe orzekana od 1 lipca do 31 grudnia 2023 roku (w zł)

| Grzywna | Kwota |
|---|------------------------------------|
| Minimalna stawka dzienna ($1/30 \times 3 600$ zł) | 120 |
| Maksymalna stawka dzienna ($120 \text{ zł} \times 400$) | 48 000 |
| Minimalna grzywna (10 stawek $\times 120$ zł) | 1200 |
| Maksymalna grzywna (720 stawek $\times 48 000$ zł) | 34 560 000 |
| Wyrok nakazowy (do 200 stawek dziennych) | według stawki określonej przez sąd |

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1999; Rozporządzenie, 2022).

skierowanego przeciwko istotnemu interesowi finansowemu państwa polskiego, jeżeli w wyniku jego czynu powstanie zagrożenie lub uszczerbek finansowy w budżecie jednostki samorządu terytorialnego (Kurzyński, 2018, s. 3–4). Określenie to odnosi się wyłącznie do Skarbu Państwa.

Na gruncie art. 118 § 1–2 (Ustawa, 1999) organami, które mogą prowadzić dochodzenie albo śledztwo w sprawie o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Straż Graniczna, Policja, Żandarmeria Wojskowa, Centralne Biuro Antykorupcyjne i Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego.

4. Kodeks karny. Przestępstwa w VAT

Kodeks karny (Ustawa, 1997a) stanowi podstawowe źródło przepisów prawa karnego materialnego. Penalizuje czyny, które mogą stanowić oszustwo w zakresie VAT, oraz inne czyny, które sprawcy popełniają w związku z dopuszczeniem się oszustw podatkowych. W szczególności polegają one na fałszu intelektualnym, czyli podaniu nieprawdziwych danych, fikcyjnym potwierdzaniu zdarzeń gospodarczych, które nie zaszły, zatajaniu zdarzeń gospodarczych lub ich przeinaczaniu.

W dniu 14 marca 2023 r. miała wejść w życie Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Ustawa, 2022). Tak się jednak nie stało z powodów leżących po stronie ustawodawcy, a *vacatio legis* wydłużono do 1 października 2023 r.

Na gruncie obowiązujących przepisów prawa karnego podejrzanemu o popełnienie oszustwa w zakresie VAT można zarzucić przestępstwo takie jak:

- pranie brudnych pieniędzy (Ustawa, 1997a, art. 299), zagrożone w typie podstawowym karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8,
- fałsz materialny dokumentu w postaci faktury, czyli podrobienie albo przerobienie faktury przez osobę nieuprawnioną do jej wystawienia (Ustawa, 1997a, art. 270a), zagrożony w typie podstawowym karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 oraz w przypadku (§ 1), gdy sprawca dopuści się czynu wobec faktury lub faktur, których wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wartości, tj. 5 mln zł, a ponadto jeśli sprawca uczynił sobie z takiego działania stałe źródło dochodu, podlega on karze pozbawienia wolności od lat 3; po wejściu w życie nowelizacji przepis przewiduje karę pozbawienia wolności od lat 3 do 20 (§ 2),
- poświadczenie w fakturze nieprawdy co do okoliczności mających znaczenie prawne przez osobę uprawnioną do jej wystawienia (Ustawa, 1997a, art. 271), zagrożone karą pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (§ 1), a gdy sprawca dopuszcza się tego czynu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, zachowanie takie zagrożone jest karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (§ 3); w przypadku mniejszej wagi sprawca może zostać skazany na karę grzywny albo ograniczenia wolności (§ 2),
- fałsz intelektualny dokumentu w postaci faktury, czyli poświadczenie nieprawdy w dokumencie przez osobę uprawnioną do jej wystawienia (Ustawa, 1997a, art. 271a), zagrożony w typie podstawowym karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (§ 1) oraz w przypadku, gdy sprawca dopuści się czynu wobec faktury lub faktur, których wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wartości, tj. 5 mln zł, a ponadto jeśli sprawca uczynił sobie z takiego działania stałe źródło dochodu, podlega on karze pozbawienia wolności od lat 3; po wejściu w życie nowelizacji przepis przewiduje karę pozbawienia wolności od lat 3 do 20 (§ 2); w przypadku mniejszej wagi czynu sprawca podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 (§ 3),
- używanie dokumentu poświadczającego nieprawdę (Ustawa, 1997a, art. 273), zagrożone karą grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2,
- fałsz materialny dokumentu w postaci faktury i używanie jej za autentyczną, z kwotą należności powyżej 10 mln zł (Ustawa, 2017, art. 277a); jeżeli sprawca dopuści się czynu z art. 270a § 1 lub art. 271a § 1 (Ustawa, 1997a), a należność z podrobionych faktur łącznie wyniesie ponad 10 mln zł, grozi mu kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 5 lat albo kara 25 lat pozbawienia

- wolności; po nowelizacji przepisów 1 października 2023 r. sprawca podlega karze od 5 do 25 lat (uchylona została oddzielna kara 25 lat pozbawienia wolności),
- działanie w zorganizowanej grupie przestępczej (Ustawa, 1997a, art. 258), zagrożone karą pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (§ 1).

Kodeks karny w zakresie przestępczości związanej z VAT przewiduje karę grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności do 25 lat (Ustawa, 1997a, art. 32). Grzywna orzekana na podstawie Kodeksu karnego wyliczana jest na podstawie schematu, który stosowany jest również w przypadku grzywny orzekanej za przestępstwo skarbowe na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, czyli w systemie stawek dziennych i określonego mnożnika. Stawka dzienna nie jest wymierzana na podstawie minimalnego wynagrodzenia za pracę i nie ma z nią związku. Zgodnie z treścią art. 33 § 1 (Ustawa, 1997a) grzywnę wymierza się w stawkach dziennych, określając liczbę stawek i wysokość jednej stawki. Najniższa liczba stawek wynosi 10, a najwyższa 540, wysokość stawki natomiast określana jest kwotowo i może ona zostać orzeczona w kwocie pomiędzy 10 zł a 2000 zł, chyba że ustawa stanowi inaczej. Następnie liczba stawek mnożona jest przez wysokość jednej stawki, co pozwala na wyliczenie wysokości grzywny (tabela 5).

1 października 2023 r. wszedł w życie art. 33 § 1a (Ustawa, 2022), w którym ustawodawca określił minimalne stawki grzywny w przypadku, gdy sprawca popełnił przestępstwo zagrożone jednocześnie karą grzywny i karą pozbawienia wolności. W takim przypadku wymierzane będą kary określone ustawowo, tj. 50 stawek w przypadku czynu zagrożonego karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą roku, 100 stawek w przypadku czynu zagrożonego karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 2 lat oraz 150 stawek w przypadku czynu zagrożonego karą pozbawienia wolności przekraczającą 2 lata. Grzywna ta będzie mogła być wymierzana obok kary pozbawienia wolności.

Tabela 5. Grzywna za przestępstwa na podstawie Kodeksu karnego

| Grzywna | Wartość |
|---|--------------|
| Minimalna liczba stawek dziennych | 10 |
| Maksymalna liczba stawek dziennych | 540 |
| Minimalna stawka dzienna | 10 zł |
| Maksymalna stawka dzienna | 2000 zł |
| Minimalna grzywna (10 stawek × 10 zł) | 100 zł |
| Maksymalna grzywna (540 stawek × 2000 zł) | 1 080 000 zł |

Źródło: na podstawie (Ustawa, 1997a).

Przestępstwo z art. 270a zostało dodane do Kodeksu karnego dopiero na mocy Ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Ustawa, 2017) i w zamiarze ustawodawcy miało służyć do zwalczania przestępczości w obszarze oszustw podatkowych. Było to zjawisko znane, ale na nowo zostało zidentyfikowane jako wysoce zagrażające Skarbowi Państwa.

Kodeks karny w obowiązującej wcześniej wersji był wobec niego bezsilny, nie penalizował bowiem wprost czynu, jakim jest fałszowanie faktury. Na podstawie art. 270a (Ustawa, 1997a) odpowiada sprawca, który w celu użycia faktury jako autentycznej podrabia ją lub przerabia w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury jako autentycznej używa. Przestępstwo to zagrożone jest karą od 6 miesięcy do 8 lat pozbawienia wolności, a zatem stanowi występki na gruncie Kodeksu karnego. Jeżeli jednak sprawca dopuści się fałszu dokumentu w postaci faktury lub faktur, a kwota należności ogółem z faktury lub faktur będzie większa niż pięciokrotność mienia wielkiej wartości, czyli 5 mln zł, albo z przestępczego procederu uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności od 3 lat. Kwotę mienia wielkiej wartości określa art. 115 § 6 (Ustawa, 1997a) i wynosi ona 1 mln zł.

Przedmiotem tego przestępstwa jest ściśle określony rodzaj dokumentu, jakim jest faktura VAT, którego definicja w Kodeksie karnym w myśl art. 115 § 14a została zapożyczona z art. 2 pkt 31 ustawy o VAT. Jest to dokument w formie papierowej lub elektronicznej, który zawiera dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Wytworzenie tzw. pustej faktury, czyli nieodzwoiercedlającej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, również wypełni znamiona z tego przepisu. W wyniku tak wystawionego dokumentu powstaje zobowiązanie podatkowe, mimo że nie powstał obowiązek podatkowy, ponieważ zdarzenie gospodarcze wskazane na fakturze nie zaszło (Giezek, 2021, art. 115 § 14a).

Jeżeli jednak sprawca dopuści się podrobienia, przerobienia lub użycia faktury, lecz nie w celu określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym, podlega odpowiedzialności karnej z art. 270 (Ustawa, 1997a), która penalizuje fałsz materialny, czyli podrobienie dokumentu ogólnie. Istotą czynu z art. 270a (Ustawa, 1997a) jest zatem związek wytworzenia dokumentu z zobowiązaniem podatkowym i narażeniem budżetu państwa na uszczuplenie. Sprawca przestępstwa z art. 270a czyni je na przedpolu, to znaczy, że to zachowanie dopiero prowadzi do celu, jakim jest wyłudzenie podatku czy obniżenie zobowiązania podatkowego (Giezek, 2021, art. 270a k.k.). Jest to przestępstwo bez ofiar, w przypadku którego nie występuje pokrzywdzony, choć ubocznym przedmiotem ochrony ze względu na cel takiego działania może być interes ekonomiczny Skarbu Państwa.

Przestępstwo fałszu intelektualnego polega na podaniu nieprawdy w dokumencie. Wejście w życie art. 271a (Ustawa, 1997a), czyli dotyczącego takiego przestępstwa, może wynikać z praktycznego stosowania treści art. 108 ustawy o VAT (Wróbel i Zoll, 2017, art. 271a). Wystawienie pustej faktury, bez względu na to, czy osoba ją wystawiająca miała uprawnienie do jej wystawienia, czy nie, powoduje powstanie z mocy prawa zobowiązania podatkowego, które docelowo doprowadzi do obowiązku podatkowego, a w konsekwencji również do odpowiedzialności karnej za fałsz intelektualny.

Fałsz intelektualny faktury jest przestępstwem stypizowanym w art. 271a i w odróżnieniu od fałszu intelektualnego z art. 271 jest przestępstwem powszechnym, które może popełnić każdy człowiek, a nie tylko osoby w przepisie wymienione. Wprowadzenie art. 271a powoduje, że krąg osób podlegających penalizacji jest nieograniczony, a zatem odpowiadać za ten czyn może każdy, kto dopuści się fałszu intelektualnego faktury, czyli wystawi fakturę poświadczającą nieprawdę, bez względu na to, czy jest do takiego działania uprawniony lub umocowany, czy nie.

Przestępstwo fałszu intelektualnego faktury z art. 271a polega na podaniu nieprawdy „co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym”. W przypadku czynu z art. 271a znamiona przestępstwa nie zostaną wypełnione, jeżeli w fakturze zostaną podane nieprawdziwe dane, które nie mają znaczenia dla określenia wysokości należności publicznoprawnej. Na przykład nadanie niewłaściwego numeru faktury w związku z pominięciem którejś serii nigdy nie będzie stanowiło przestępstwa w rozumieniu tego przepisu, ponieważ niewłaściwie nadana numeracja w żaden sposób nie wpływa na wysokość należności publicznoprawnej (Wróbel i Zoll, 2017, art. 271a).

Na gruncie przepisu z art. 271 w przypadku fałszu materialnego istotę dokumentu stanowi wszystko, co ma znaczenie prawne, czyli takie, które wywołuje skutki publicznoprawne. Jeżeli zatem na fakturze podano błędne dane dotyczące jakichkolwiek okoliczności, które jednak nie wpływają w żaden sposób na określenie wysokości należności publicznoprawnej, lecz mają walor wpływu na sferę publicznoprawną i zaufanie publiczne, to osobie wystawiającej taki dokument należy przedstawić zarzut nie z art. 271a, tylko z art. 271 (Ustawa, 1997a) w związku z art. 62 § 2 (Ustawa, 1999; Wróbel i Zoll, 2017, art. 271). Na przykład wystawienie faktury mającej potwierdzić niewykonaną transakcję czy wystawienie faktury z datą wsteczną będzie podlegało odpowiedzialności karnej z art. 271a § 1 (Ustawa, 1997a).

Co prawda w art. 273 (Ustawa, 1997a) ustawodawca penalizuje przestępstwo używania dokumentu poświadczającego nieprawdę, co pozornie mogłoby stanowić zarzut dla osób posługujących się nierzetelnymi fakturami, jednak to art. 271a stanowi typ kwalifikowany przestępstwa z art. 273, dlatego to on powinien być podstawą wymiaru kary dla sprawcy tego czynu.

Przestępstwo fałszu intelektualnego zagrożone jest karą od 6 miesięcy do 8 lat pozbawienia wolności, przy czym jeżeli sprawca z przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu lub kwota należności ogółem z faktury lub faktur będzie wynosiła więcej niż pięciokrotność mienia wielkiej wartości, czyli 5 mln zł, za czyn ten grozi kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy od 3 lat. Aby jednak móc przypisać sprawcy winę, faktura musi zostać wprowadzona do obiegu poprzez wręczenie innej osobie na użytek gospodarczy lub zarejestrowana w systemie księgowym.

Na szczególną uwagę zasługuje przestępstwo ujęte w art. 277a (Ustawa, 2017), który wszedł w życie w 2017 r. i przewiduje karę od 5 lat albo karę 25 lat pozbawienia wolności za oszustwa związane z VAT. Jeżeli zatem sprawca dopuścił się

przestępstwa fałszu intelektualnego (Ustawa, 1997a, art. 271), czyli poświadczania nieprawdę w dokumentach, albo przestępstwa fałszu intelektualnego w postaci faktury (Ustawa, 1997a, art. 271a), a łączna wartość należności wynikająca z tych dokumentów przekracza dziesięciokrotność mienia wielkiej wartości, czyli 10 mln zł, podlega karze pozbawienia wolności od 5 lat do 25 lat.

Motywacje ustawodawcy do wprowadzenia tak surowo zagrożonego przestępstwa w polskim systemie prawnym znajdują swoje odzwierciedlenie w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw z 2017 r.: „Projekt wprowadza także postać kwalifikowaną przestępstw określonych w art. 270a § 1 i art. 271a § 1 k.k. w stosunku do faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. Ten typ czynu miałby odnosić się w założeniu do członków największych zorganizowanych grup przestępczych, których działalność powoduje najpoważniejsze negatywne konsekwencje dla interesów majątkowych Skarbu Państwa, i być zagrożony karą pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karą 25 lat pozbawienia wolności” (Uzasadnienie, 2016, s. 13).

Na gruncie art. 277a § 1 (Ustawa, 2017) ustawodawca reguluje jeden typ kwalifikowany dla dwóch przestępstw: fałszu materialnego faktury z art. 270a § 1 i fałszu intelektualnego faktury z art. 271a § 1 (Ustawa 1997a). Przedmiot ochrony w przypadku art. 277a § 1 jest zatem analogiczny jak dla przedmiotów ochrony z art. 270a i art. 271a, przy czym ubocznym dobrem chronionym ze względu na tak wysoko określoną wartość łączną należności wynikających z faktur jest interes Skarbu Państwa.

Analogicznie jak w przypadku przestępstw z art. 270a i art. 271 dla wyczerpania znamion przestępstwa z art. 277a nie ma znaczenia, jaka jest rzeczywista wartość towarów wskazanych na pustych fakturach, fakt ich istnienia albo fikcyjności, stanu, liczby ani też kwota potencjalnego albo zaktualizowanego zagrożenia dla budżetu Skarbu Państwa. Kluczowa jest wartość wystawionych faktur, która przy przekroczeniu kwoty 10 mln zł powoduje automatycznie, że na gruncie art. 277a sprawca podlega karze pozbawienia wolności nawet do 25 lat (Mozgawa, 2022, art. 277a).

Z przestępczością w zakresie VAT często związana jest działalność zorganizowanej grupy przestępczej, w której udział penalizuje art. 258 (Ustawa, 1997a). Zorganizowana grupa przestępcza składa się co najmniej z trzech osób, których celem jest popełnienie czynu albo czynów zabronionych. Grupa ta nie musi mieć trwałej struktury ani długofalowego programu działania. Ważny jest element zorganizowania z określonym podziałem ról i wytypowanym kierownictwem.

Grupy przestępcze popełniające przestępstwa dotyczące VAT często tworzą karuzele podatkowe. Przepisy unijne określające stawkę VAT 0% dla wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz wewnątrzspółnotowej dostawy towarów dały możliwość milionowych wyłudzeń na ogromną skalę. Zorganizowane grupy przestępcze pozorują obrót gospodarczy w określonym i stałym łańcuchu dostaw,

z wykorzystaniem podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w Polsce oraz innym, przynajmniej jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej, nie mając zaplecza technicznego czy osobowego pozwalającego na realizację rzekomo świadczonych usług lub sprzedaży. Dokonują fikcyjnych transakcji pomiędzy sobą, występując na końcu proceduru bezpodstawnie o zwrot VAT.

W polskim porządku prawnym ustawodawca nie przewidział przestępstwa uczestnictwa w karuzeli podatkowej, organizowania proceduru albo pomocnictwa czy podżegania do stworzenia struktury karuzelowej. Zachowania przestępcze określane mianem „karuzeli VAT” na ogół wyczerpują znamiona kilku typów czynów zabronionych przez ustawę. Uczestnicy karuzel VAT zazwyczaj swoim zachowaniem wyczerpują znamiona co najmniej jednego typu czynu zabronionego – wykroczenia albo przestępstwa, w szczególności: art. 56, 61, 62 (Ustawa, 1999) oraz art. 258, 270a, 271, 271a, 273, 277a, 299 (Ustawa, 2017). Ze względu na brak jednego przepisu karnego odnoszącego się wyłącznie do wyłudzeń karuzelowych uczestnicy karuzeli podatkowej zazwyczaj odpowiadają na podstawie kilku zbiegających się przepisów karnych. Jeżeli zebrany materiał dowodowy pozwala na ustalenie istnienia zorganizowanej grupy przestępczej i jej uczestnicy swoim zachowaniem wypełnili znamiona ustawowe przestępstwa, usłyszą również zarzut z art. 258 (Ustawa, 1997a).

Przestępstwo prania brudnych pieniędzy po raz pierwszy zostało wprowadzone do ustawodawstwa Stanów Zjednoczonych w latach 80. XX w. (Wróbel i Zoll, 2021, art. 299). W polskim prawie karnym czyn ten znalazł normatywne ujęcie najpierw w Ustawie z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa karnego (Ustawa, 1994), a następnie w art. 299 (Ustawa, 1997a). Przepis z art. 299 przewiduje dla sprawcy karę od 6 miesięcy do 8 lat pozbawienia wolności albo od roku do 10 lat pozbawienia wolności, jeżeli sprawca działał w porozumieniu z innymi osobami. Ustawodawca nie przewiduje kary grzywny ani ograniczenia wolności.

Przestępstwo to często jest popełniane w związku z oszustwami w zakresie VAT. Struktury karuzel VAT oraz inne formy przestępczości zorganizowanej wymagają od członków tych grup zalegalizowania pochodzenia środków, np. uzyskanych z handlu tzw. pustymi fakturami, w przypadku których na gruncie fikcyjnego zakupu towaru czy usług przedsiębiorca nie płaci wystawiającemu kwoty brutto wskazanej na fakturze, a np. 40% wartości określonego VAT. Na fakturze widnieje zapis „zapłacono gotówką”, co nigdy nie nastąpiło, ponieważ faktura nie odzwierciedla rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i służy jedynie do zmniejszenia zobowiązania podatkowego kupującego.

W procedurze prania pieniędzy mogą brać udział, poza sprawcami, również współsprawcy, sprawcy kierowniczy, sprawcy polecający, podżegacze i pomocnicy, a okolicznościami popełnienia przestępstwa są wszystkie fakty, które mają znaczenie dla realizacji znamion ustawowych przestępstwa, w szczególności porozumienie i rola osób współdziałających (Wróbel i Zoll, 2021, art. 299).

Pranie pieniędzy jest zjawiskiem ściśle związanym z przestępczością zorganizowaną, która przynosi ogromne zyski. Nielegalne źródło dochodu rodzi konieczność wprowadzenia tak uzyskanych pieniędzy do obrotu, co odbywa się pod pozorem legalnych zdarzeń gospodarczych. Pranie pieniędzy ma zatem na celu ukrycie przestępczego pochodzenia środków pieniężnych i możliwość korzystania z nich w przyszłości w sposób niebudzący wątpliwości np. urzędu skarbowego czy służb specjalnych.

W myśl art. 299 (Ustawa, 1997a) przedmiotami pochodzącymi bezpośrednio z przestępstwa prania pieniędzy są w szczególności środki płatnicze (np. waluta polska), instrumenty finansowe, wartości dewizowe lub papiery wartościowe. Mogą być nimi np. pieniądze pochodzące z handlu fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Wnioski

Czyny zabronione odnoszące się do oszustw związanych z VAT zostały przez ustawodawcę spenalizowane w Kodeksie karnym skarbowym oraz Kodeksie karnym. Istotne przepisy z punktu widzenia przestępczości w zakresie VAT uregulowano także w Ordynacji podatkowej i ustawie o VAT. Jednak to na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu karnego sprawcy wykroczeń i przestępstw, które godzą w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa, ponoszą odpowiedzialność karną w postaci grzywny, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności.

Przy dokonywaniu kwalifikacji prawnej czynów noszących znamiona oszustw dotyczących VAT istotne jest określenie rzeczywistego zamiaru sprawcy, czyli godzenie w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa (Duży, 2013, wstęp).

Zarzuty karne wobec osób dopuszczających się procederu oszustwa w zakresie VAT zazwyczaj stawiane są na podstawie przepisów Kodeksu karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego. Nowelizacja prawa karnego w 2017 r. miała stanowić zmianę przełomową w polskim prawie karnym i przestępczości w VAT. Wprowadzenie przestępstwa zagrożonego karą od 5 lat albo 25 lat pozbawienia wolności (Ustawa, 2017, art. 277a) miało spowodować znaczący spadek przestępczości w tym zakresie, zmniejszenie luki VAT oraz zapobiec uszczupleniom podatkowym. Dotychczasowe orzecznictwo pokazuje kilka tendencji: przepis w części dotyczącej wymierzania kary za przestępstwo z art. 277a (Ustawa, 2017, art. 277a), tj. 25 lat pozbawienia wolności, był przepisem martwym oraz że prowadzone postępowania przygotowawcze, których przedmiotem są przestępstwa w zakresie podatku od towarów i usług, trwają wiele lat i dotychczas zostało wniesionych niewiele aktów oskarżenia albo zapadło niewiele prawomocnych wyroków skazujących.

Przepisy karne dotyczące przestępstw związanych z VAT są stosunkowo nowe i mogą, a nawet powinny podlegać dalszym nowelizacjom. Umożliwi to poprawę

skuteczności ich egzekwowania. O ile w okresie od 2018 r. do końca 2022 r. odnotowano znaczący wzrost postępowań przygotowawczych i wyroków wydanych w sprawach o przestępstwa w zakresie VAT, o tyle wymierzane kary nadal są tak niskie, że prawo karne w tym zakresie nie spełnia swoich funkcji: prewencyjnej i sprawiedliwościowej.

Zgodnie z treścią art. 277a (Ustawa, 2017), kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 wobec faktury lub faktur zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności. W aktualnym orzecznictwie można uznać, że przepis ten jest częściowo martwy, czyli formalnie jest powszechnie obowiązujący, lecz w praktyce nie ma żadnego zastosowania albo jego zastosowanie jest znikome. Nie zapadł bowiem ani jeden wyrok skazujący przestępcę na 25 lat pozbawienia wolności w związku ze skazaniem go za popełnienie czynu z art. 277a (Ustawa, 2017). Według rzecznika prasowego Prokuratury Krajowej „w praktyce występuje zjawisko dość łagodnego traktowania przez sądy sprawców i orzekania wobec nich kar zbliżonych do dolnej granicy ustawowego zagrożenia” (Pokojska i Szulc, 2023).

Nowela, która weszła w życie 1 października 2023 r., zakłada zmiany w ponad 250 miejscach, co może przyczynić się do wymierzania surowszych kar w wyrokach. Przewiduje ona bowiem zaostrzenie odpowiedzialności karnej w przypadku czynów dotyczących mienia znacznej wartości oraz o wartości większej niż wielokrotność mienia wielkiej wartości. Skuteczność nowelizacji będzie można ocenić dopiero za kilkanaście miesięcy. Postępowania dotyczące przestępczości w zakresie VAT potrafią toczyć się latami. Bez względu jednak na wysokość kary przewidzianej za przestępstwa dotyczące VAT, jeżeli sądy będą orzekać kary wyłącznie na poziomie dolnej granicy, to zwiększanie górnej granicy do 25 lat, 30 lat czy nawet dożywocia będzie rozwiązaniem martwym, ponieważ nie będzie miało praktycznego zastosowania, a co za tym idzie – nie będzie spełniać funkcji odstraszającej, czyli prewencyjnej.

Jak podają Pokojska i Szulc (2023) na podstawie danych przekazanych przez Prokuraturę Krajową, w 2022 r. prokuratorzy zwiększyli liczbę prowadzonych spraw o przestępstwa VAT-owskie w całym kraju trzykrotnie w porównaniu do roku poprzedniego. Ponadto złożyli do sądów 404 akty oskarżenia w tym zakresie, co stanowi wzrost o połowę w porównaniu do roku 2021.

Działalność organów ścigania i zmiana przepisów karnych stanowią pożądany kierunek w dążeniu do ograniczenia przestępczości związanej z VAT. Jest to jednak jeden z elementów całego problemu. Postępowanie karne to etap końcowy po popełnieniu przestępstwa, jego ujawnieniu i zebraniu odpowiedniego materiału dowodowego. Należy zatem skupić się na tym, dlaczego dotychczas wdrożone przez państwo rozwiązania nadal pozostawiają możliwości dla przestępców w zakresie VAT. Precyzyjnie sformułowane przepisy, brak luk w prawie oraz odpowiednia penalizacja

w połączeniu z edukacją społeczeństwa mogą przyczynić się do zmniejszenia problemu przestępczości dotyczącej VAT. Państwo musi się zmierzyć z wyzwaniem, jakie stawia przed nim niedoskonałość VAT, skala przestępczości z tym związanej oraz sprzyjające jej okoliczności, w tym łatwość rejestracji podmiotu gospodarczego czy otwierania nowych rachunków bankowych, możliwość rejestrowania siedziby podmiotu w tzw. wirtualnym biurze czy kwartalne rozliczanie VAT (Wyszyński, 2020, s. 82). Ta forma przestępczości stanowi dziś zagrożenie dla pewności dochodów budżetu państwa i stabilności finansów publicznych. Zagraża również porządkowi prawnemu i gospodarstwu, mając istotny wpływ na funkcjonowanie państwa.

Bibliografia

- Babiarz, S. (red.). 2019. *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (wyd. 11). Wolters Kluwer Polska. LEX.
- Duży, J. (2013). *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*. Wolters Kluwer Polska. LEX.
- Ehtisham, A. i Abdulrazak, A. F. (2010). *Fiscal reforms in the Middle East: VAT in the Gulf Cooperation Council*. Edward Elgar Publishing.
- Etel, L. (2022). *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom 1: Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*. Wolters Kluwer Polska. LEX.
- Giezek, J. (red.). (2021). *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska. LEX.
- Jezusek, A. (2017). Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przypadkowi. *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, 1, 139–163.
- Kardas, P. (2007). Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną. *Prokuratura i Prawo*, 2, s. 5–27.
- Kotowski, W. (2017). Karuzele podatkowe. W: I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT* (s. 19–32). Wolters Kluwer Polska.
- Kurzyński, M. (2018). *Wykaz wyrażeń ustawowych wykorzystywanych w prawie karnym skarbowym*. <https://tinyurl.com/4re6rtzs>
- Matarewicz, J. (2022). *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*. Wolters Kluwer Polska. LEX.
- Mozgawa, M. (red.). (2022). *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*. LEX.
- Pawelec, S. (2020). Karuzele VAT – wybrane zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego. Wprowadzenie do problematyki. W: S. Pawelec (red.), *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego* (s. 15–30). Wolters Kluwer Polska.
- Pokojska A. i Szulc M. (2023, 28 lutego). Prokuratura coraz skuteczniejsza w walce z oszustwami w VAT. *Dziennik Gazeta Prawna*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8668460,oszustwa-vat-prokuratura-sprawy-2022.html>

- Rada Ministrów. (2022). *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Omówienie*. <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021>
- Rozporządzenie. (2011). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1331).
- Rozporządzenie. (2022). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. z 2022 r., poz. 1952).
- Ustawa. (1993). Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50).
- Ustawa. (1994). Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa (Dz. U. z 1994 r. Nr 126, poz. 615).
- Ustawa. (1997a). Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 ze zm.).
- Ustawa. (1997b). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).
- Ustawa. (1999). Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.).
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa. (2012). Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2012 r., poz. 1529).
- Ustawa. (2016). Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947 ze zm.).
- Ustawa. (2017). Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r., poz. 244).
- Ustawa. (2022). Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r., poz. 2600).
- Uzasadnienie. (2016). Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw. Druk nr 888 z dnia 21 września 2016 r.
- Wróbel, W. i Zoll, A. (2017). *Kodeks karny. Część szczególna*. Tom II. Część II: *Komentarz do art. 212–277d*. LEX.
- Wróbel, W. i Zoll A. (2021). *Kodeks karny. Część szczególna*. Tom III: *Komentarz do art. 278–363 k.k.* (wyd. 5). LEX.
- Wyrok WSA. (2010). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. III SA/Po 609/10. LEX nr 757299.
- Wyszyński, K. (2020). Wyłudzenia karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego. W: S. Pawelec (red.), *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego* (s. 51–117). Wolters Kluwer Polska.
- Zgoliński, I. (red.). (2021). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* (wyd. 2). Wolters Kluwer Polska. LEX.

Rozdział 6

METODY OGRANICZANIA LUKI VAT

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/6>

 **Arkadiusz Bernal**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
arkadiusz.bernal@ue.poznan.pl

Methods of reducing the VAT gap

Abstract

Purpose: The purpose of this chapter is to review and evaluate actions taken to reduce the VAT gap. **Design/methodology/approach:** The review of actions was conducted taking into account the various causes of the gap, including the carousel frauds in particular, but also the abuse of the subjective exemption, the unregistered sales to consumers, the consumer imports of goods ordered online, the electronic services provided by entrepreneurs located in third countries, the illegal application of a reduced tax rate and smuggling.

Findings: The actions taken by public authorities to reduce the VAT gap show that in Poland in recent years much has been done to effectively reduce the range of the gap. Among the measures taken were: educational campaigns, creation of public taxpayer registers to verify current and potential contractors, the introduction of split payment method, increased sanctions for the VAT frauds, including those imposed on tax representative, the abandonment of the exemption for imports of low-value goods and the obligation to recognize such imports through so-called electronic interfaces, and the change of quarterly reports to monthly for taxpayers starting their business. Many actions involve new technologies, such as issuing structured electronic invoices, recording sales to consumers on online cash registers, the obligation to provide consumers with the opportunity to make cashless transactions, and the mandatory submission of monthly VAT settlement reports electronically. Digitalisation causes a significant increase in the scope of data at the disposal of the tax administration as well as acceleration of their circulation. Both changes assisted by the centralization of tax administration and the use of artificial intelligence significantly hinder tax frauds.

Keywords: VAT gap, tax evasion, tax fraud, tax compliance, tax administration.

Sugerowane cytowanie:

Bernal, A. (2023). Metody ograniczania luki VAT. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 119–134). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/6>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Celem rozdziału jest przegląd i ocena działań podejmowanych w celu ograniczenia luki podatku od towarów i usług (VAT). Przegląd ten przeprowadzony został z uwzględnieniem różnych przyczyn powstawania luki, w szczególności tzw. przestępstw karuzelowych. Zrozumienie powodów nieosiągnięcia potencjalnego poziomu wpływów z podatku ułatwia analizę metod ograniczania luki.

1. Zalety i wady podatku od wartości dodanej

Konstrukcja podatku od wartości dodanej typu konsumpcyjnego ma wiele zalet (zob. Bernal, 2019, s. 22–35). W porównaniu do podatków dochodowych podatek ten nie musi ograniczać wzrostu gospodarczego czy chęci podejmowania ryzyka. Związanie przedmiotu opodatkowania z zużywaniem zasobów, a nie ich tworzeniem, jest nadzwyczaj uzasadnione w dobie pogarszającej się sytuacji klimatycznej. Podatek od wartości dodanej gwarantuje stabilność dochodów państwa nawet w okresie gorszej koniunktury. Cechuje go szybkość poboru i systematyczność wpływów. Również koszty dostosowania się podatników do podatku od wartości dodanej są co do zasady niższe niż w wypadku osobistych podatków dochodowych. Jedną z ważniejszych wad tego podatku jest jednak możliwość uchylania się od niego, a nawet wyłudzenia go¹.

Podatek od wartości dodanej w zdecydowanej większości państw jest nakładany według metody fakturowej. Wartość podatku według tej metody jest ustalana na podstawie systemu naliczania i odliczania z wykorzystaniem faktur. Zaletą transakcyjnego charakteru podatku jest to, że w tzw. obrocie profesjonalnym nabywca kontroluje dostawcę, gdyż warunkiem formalnym odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie faktury wystawionej przez dostawcę. Fakt wystawienia faktury zwiększa prawdopodobieństwo zapłaty podatku należnego, który znajduje się na tej fakturze, choć tego nie gwarantuje. Motywacji do kontrolowania dostawców nie mają jednak te podmioty, które przy zakupie nie posiadają prawa do odliczenia podatku naliczonego. Są wśród nich konsumenci i przedsiębiorcy zwolnieni z podatku. Dodatkowe ryzyko tego systemu wiąże się z łatwością wystawiania i podrabiania faktur.

Transakcyjny charakter podatku co do zasady wzmacnia wzajemną kontrolę podatników, ale nie może być traktowany jako jedyne panaceum na oszustwa.

¹ Warto przy tym zaznaczyć, że niezależnie od rodzaju podatku, im bardziej skomplikowana jest jego konstrukcja, tym większe możliwości uchylania się od niego.

Wysokie ryzyko, że dojdzie do wyłudzenia podatku, pojawia się wówczas, gdy co najmniej dwa podmioty są tym zainteresowane. Korzyść oszustów będzie największa, gdy jeden podatnik wykazuje wysoką nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym, której nigdy nie wpłaca na konto administracji skarbowej, a drugi podatnik odlicza podatek naliczony wynikający z zakupów dokonywanych bezpośrednio lub częściej pośrednio od tego pierwszego.

Wysoka nadwyżka podatku należnego nad naliczonym może się w szczególności pojawić w wypadku usług, które nie są kosztochłonne, ale również wówczas, gdy z dostawą towarów wiąże się stawka 0%². Stawka ta standardowo odnosi się do eksportu, kiedy na granicy stosunkowo łatwo można skontrolować, czy określony towar opuścił terytorium państwa, ale również w odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, gdy przekraczając granicę, co do zasady nie trzeba się nawet zatrzymać.

Możliwość wywozu towarów do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej ze stawką 0% to konsekwencja obowiązywania reguły państwa przeznaczenia, którą przy tworzeniu rynku wewnętrznego w 1993 r. (dyrektywa Rady 91/680/EWG, dyrektywa Rady 92/77/EWG oraz dyrektywa Rady 92/111/EWG) wprowadzono pierwotnie na okres przejściowy, wynoszący 3 lata, a który trwa do dzisiaj.

2. Definicja i skala luki VAT

Luka VAT jest zazwyczaj rozumiana jako różnica między dochodami z podatku o określonej konstrukcji, które teoretycznie mogłyby być osiągnięte, a dochodami rzeczywistymi (szerzej w rozdziale 1). Luka ta może być eufemistycznie nazywana kosztem aktywnego niedostosowania się podatników.

Luka VAT powstaje w efekcie różnych działań. Część z nich jest skutkiem wyłudzeń tego podatku przy wykorzystaniu tzw. znikającego podatnika. Należą do nich m.in. przestępstwa karuzelowe lub puste faktury³. Za inne formy nielegalnych działań można uznać w szczególności nieewidencjonowaną dostawę towarów lub nieewidencjonowane świadczenie usług przez podatnika, nieuprawnione zastosowanie obniżonej stawki, uznanie prywatnych wydatków przedsiębiorcy za zakupy biznesowe czy brak rejestracji jako podatnika VAT podmiotu, który podlega takiemu obowiązkowi⁴.

² W niektórych państwach w takim wypadku mowa o zwolnieniu z prawem do odliczenia.

³ Pusta faktura to taka, która dotyczy fikcyjnej transakcji. Na jej podstawie nabywca próbuje odliczyć podatek naliczony, do czego nie ma prawa. Puste faktury często są wystawiane przez podmioty krótko istniejące na rynku – są to znikający podatnicy.

⁴ Ten ostatni przykład jest szkodliwy tylko wówczas, gdy dotyczy ostatniego etapu obrotu. Jeśli dotyczy pośredniego, brak rejestracji może prowadzić nawet do wzrostu dochodów podatkowych.

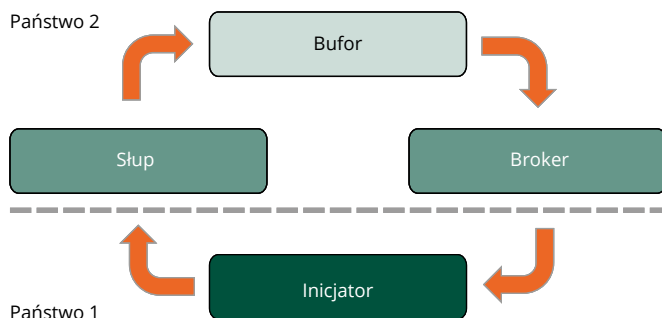
Dekompozycja luki VAT nie jest prosta, lecz takie próby są podejmowane. Zgodnie z szacunkami Poniatowskiego (2016, s. 25–29) w 2013 r. ubytek dochodów państwa z podatku od towarów i usług wynosił odpowiednio: z powodu funkcjonowania znikających podatników – 4520 mln zł, w efekcie przemytu (głównie wyrobów akcyzowych) – 2680 mln zł, w wyniku zawyżania VAT naliczonego – 13 540 mln zł, wskutek nadużyć zwolnienia podmiotowego – 1130 mln zł, w efekcie pomyłek – 3240 mln zł, a z pozostałych powodów – 17 420 mln zł.

Ubytek dochodów z powodu luki VAT jest ogromny, i to nie tylko w Polsce, choć należy podkreślić, że w czasie skala tego zjawiska ulega zmianie. W Unii Europejskiej najwyższy poziom luki VAT był w 2009 r., kiedy wynosiła ona ponad 18% potencjalnych dochodów. W Polsce od 2016 r. skala luki VAT, zarówno w ujęciu bezwzględnym, jak i relatywnym, maleje (European Commission, 2021; Konopczak, 2020). Nie ma oczywiście możliwości wyeliminowania całej luki podatkowej, lecz warto przyjrzeć się działaniom, które są podejmowane w celu jej ograniczenia. Chcąc lepiej zrozumieć ich charakter, można je przeanalizować najpierw w kontekście klasycznego schematu karuzeli podatkowej, czyli źródła luki, którego wyeliminowanie jest stosunkowo trudne (szerzej na temat karuzel podatkowych w rozdziale 2).

3. Klasyczny model przestępstwa karuzelowego

Przestępstwa karuzelowe to proceder podejmowany przez zorganizowane grupy przestępcze. W klasycznym modelu tego rodzaju przestępstwa udział biorą czterej podatnicy (rysunek 1). W procesie tym towar opuszcza terytorium państwa 1, lecz sam proceder wyłudzenia podatku odbywa się na terytorium państwa 2, na terenie którego znajdują się trzy podmioty: słupek, bufor i broker. Inicjator to firma położona za granicą, najczęściej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Słupek to podmiot kupujący od inicjatora, przeważnie dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia. Wykazuje on wysoki podatek należny, który nie zostaje jednak zapłacony, bo przed jego zapłaceniem podmiot znika⁵. Bufor to podmiot kupujący od słupka i sprzedający brokerowi. Najczęściej jest to legalnie działający podatek, który w proceder przestępczy mógł zostać wprowadzony nieświadomie, skuszony perspektywą łatwego, szybkiego zysku. Bufor to podmiot, który ma uwiarygodnić proceder przestępczy. Broker to przestępca, którego działalność nosi znamiona legalnej, uzyskujący korzyści z zastosowania stawki VAT 0% w związku z wywozem towarów za granicę. W klasycznym modelu karuzeli podatkowej broker żąda zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

⁵ Nieprzypadkowo po angielsku słupek nazywany jest *missing trader*.



Rysunek 1. Klasyczny model karuzeli podatkowej

Źródło: opracowanie własne.

Korzyści z przestępstw karuzelowych są możliwe do uzyskania w efekcie wielu transakcji. Ograniczanie tych zysków wymaga zrozumienia okoliczności, które sprzyjają tym przestępstwom. Klasyczne karuzele podatkowe dotyczą towarów, a nie usług, bo towary mogą przechodzić przez kolejne etapy obrotu i w wypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów są opodatkowane stawką 0%. W interesie przestępców nie leży wybór towarów opodatkowanych stawkami obniżonymi, bo w takim wypadku skala ich korzyści byłaby mniejsza. Wyłudzenie podatku ułatwia wysoka jednostkowa wartość towaru przy niewielkich jego rozmiarach, choć nie jest to element kluczowy, bo do przestępstwa często dochodzi bez fizycznej obecności towaru. Przestępcy preferują prowadzenie działalności handlowej, gdyż nie wymaga ona istotnej dodatkowej aktywności poza tą, która skutkuje wyłudzeniem podatku.

Słup. Mimo że korzyści z przestępstw materializują się na etapie brokera, to słup jest kluczowym ogniwem w karuzeli. Słup umożliwia osiągnięcie korzyści na wysokim poziomie, ponieważ podatek, który słup teoretycznie powinien zapłacić, może dotyczyć nie tylko wartości dodanej, która powstała na jego etapie, ale również tej ze wszystkich wcześniejszych etapów obrotu. Główną rolą słupa jest wystawienie faktury dla bufora. Słup może nawet nie widzieć towaru. To podmiot, którego okres działalności jest krótki. Na słupie koncentruje się kara, ale możliwości odzyskania wyłudzonych środków od niego są niewielkie. W charakterze słupa występują osoby będące w trudnej sytuacji finansowej, niedysponujące majątkiem, np. bezdomni, alkoholicy, narkomani, ale również takie, które szukają łatwego zysku, np. hazardziści czy osoby młode będące na progu swojej drogi zawodowej, szukający drogi na skróty. Działalności przestępców sprzyja oderwanie momentu powstania obowiązku podatkowego od momentu wystawienia faktury, a także brak konieczności podpisywania faktur, dzięki czemu każdy może wystawić fakturę w imieniu słupa.

Działania podejmowane przez władzę publiczną, które utrudniają dokonywanie przestępstwa na etapie słupa, powinny koncentrować się na tym, by ograniczyć

liczbę osób, które przestępcy są w stanie wciągnąć w ten proceder, a także na skracaniu okresu funkcjonowania sępów.

Przykładem kampanii edukacyjnej, która miała zmniejszyć liczbę osób wykazujących skłonność do udziału w karuzelach podatkowych, była ta rozpoczęta w listopadzie 2014 r. pod hasłem: „Nie daj się zrobić w sępa”. W ramach kampanii przygotowana była strona internetowa, folder informacyjny, plakaty i spot radiowy. Prowadzący tę akcję próbowali dotrzeć w szczególności do osób zarejestrowanych w urzędach pracy i do studentów. Biorąc pod uwagę skalę luki VAT, można założyć, że stopa zwrotu z takiej kampanii byłaby wysoka. Z tego powodu uzasadnione byłoby prowadzenie jej w sposób ciągły, z wykorzystaniem mediów, których odbiorcami są osoby zagrożone wciągnięciem w ten przestępczy proceder. Aktualnie tego typu kampania mogłaby być w szczególności adresowana do Ukraińców, którzy mają możliwość prowadzenia w Polsce działalności gospodarczej.

Dążąc do ograniczenia liczby podmiotów skłonnych do funkcjonowania w charakterze sępa, warto byłoby rozważyć zmiany w zasadach rejestracji przedsiębiorców jako czynnych podatników VAT. Warunkiem takiej rejestracji mogłaby być konieczność podpisania krótkiego, napisanego prostym językiem oświadczenia o zapoznaniu się z informacją o niebezpieczeństwie wciągnięcia w przestępczy proceder i konsekwencjach funkcjonowania w charakterze sępa. W wypadku osób prawnych również zmiana osób uprawnionych do reprezentowania podmiotu powinna wiązać się z koniecznością złożenia oświadczenia, szczególnie gdy dana osoba nigdy wcześniej nie reprezentowała żadnego podmiotu.

Przykładem prostej zmiany, która miała na celu skrócić okres funkcjonowania sępów, było wyeliminowanie możliwości dokonywania rozliczeń kwartalnych przez osoby rozpoczynające prowadzenie działalności gospodarczej. Zmiana ta wynikała z uchwalenia art. 99 ust. 3a Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również: ustawa o VAT), który wszedł w życie od 1 stycznia 2017 r. Ułatwia ona administracji skarbowej szybszą identyfikację nieuczciwych podmiotów co najmniej o dwa miesiące. Z jednej strony skrócenie okresu funkcjonowania sępów jest dla przestępców kłopotliwe, bo zmusza ich do znalezienia większej liczby figurantów. Z drugiej zaś strony nałożenie obowiązku rozliczeń miesięcznych w pierwszym roku prowadzenia działalności gospodarczej nie wydaje się nadmiernie uciążliwe dla uczciwych podatników.

Administracja skarbowa dążąca do ograniczania przestępstw karuzelowych powinna przywiązywać istotne znaczenie do tego, by w rejestrze czynnych podatników VAT były podmioty rzeczywiście funkcjonujące, których dane są zgodne z rzeczywistością. W tym kontekście za pozytywną zmianę można uznać możliwość odmowy rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, która wynika z art. 96 ust. 4a ustawy o VAT. Przepis ten wszedł w życie od 1 stycznia 2017 r. i od tego momentu odmowa rejestracji następuje w szczególności wówczas, gdy podmiot nie istnieje, jego dane ze zgłoszenia rejestracyjnego są błędne lub nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem bądź jego pełnomocnikiem.

Za sojuszników administracji skarbowej w walce z przestępstwami karuzelowymi na etapie słupów można uznać organy administracji publicznej odpowiedzialne za rejestrację przedsiębiorców oraz notariuszy, radców prawnych, doradców podatkowych wspierających przedsiębiorców przy zakładaniu spółek, zmianach statutów czy zmianach członków zarządu. Cechą tej ostatniej grupy podmiotów jest dbałość o reputację. Przykładem próby nakłonienia części z tych podmiotów do współpracy z administracją skarbową jest art. 96 ust. 4b ustawy o VAT, ustanawiający odpowiedzialność solidarną pełnomocników podatnika, który wszedł w życie od 1 stycznia 2017 r. Zgodnie z nim pełnomocnik odpowiada solidarnie wraz z zarejestrowanym podatnikiem do kwoty 500 000 zł za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako czynnego podatnika VAT. Idea tego rozwiązania nie jest zła, choć jego minusem jest próba zaangażowania we współpracę zbyt małej liczby podmiotów, i to jedynie za pomocą sankcji, których łatwo uniknąć.

Za pozytywną zmianę, która utrudnia życie przestępcom, można również uznać wprowadzenie możliwości weryfikacji kontrahentów w ogólnodostępnym systemie elektronicznym. Rozwiązanie to wynika z art. 96b ustawy o VAT, na podstawie którego podatnicy od 1 września 2019 r. zostali zobowiązani do weryfikacji swoich kontrahentów w wykazie podatników (na tzw. białej liście). Podatnicy w tym systemie mogą znaleźć ważne dane dotyczące ich kontrahentów. W szczególności są tam informacje o nazwie firmy, numerze identyfikacji podatkowej, adresie, numerze rachunku bankowego, o tym, kiedy dany przedsiębiorca zarejestrował się jako czynny podatnik VAT, czy w dniu sprawdzenia przedsiębiorca ma taki status, czy i kiedy wystąpiła odmowa jego rejestracji lub czy i kiedy został z tego rejestru wykreślony. Dzięki białej liście istnieje możliwość potwierdzenia danych, które znajdują się na fakturze, ale również ustalenia „historii podatkowej” danego przedsiębiorcy, co pozwala zachować szczególną ostrożność w wypadku podmiotów zarejestrowanych stosunkowo niedawno. Dodatkowym ułatwieniem dla podatników mogłoby być przeniesienie do tej bazy danych części informacji znajdujących się w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz Krajowym Rejestrze Sądowym, takich jak np. podstawowy zakres działalności, czy informacji o osobach uprawnionych do reprezentowania spółki, bo te nie zawsze można znaleźć na białej liście.

Istotną rolę w walce z wyłudzeniami podatku od wartości dodanej mogą odegrać też e-faktury, które w przeciwieństwie do faktur elektronicznych, mają szereg zalet zarówno dla podatników, jak i dla administracji skarbowej. Przepisy regulujące Krajowy System e-Faktur wynikają z art. 106na do art. 106r ustawy o VAT. Korzystanie z e-faktur jest dobrowolne od 1 stycznia 2022 r., natomiast obligatoryjne stanie się dla większości podmiotów od 1 lipca 2024 r. Dzięki temu systemowi administracja skarbową zyska dostęp do wystawianych przez podatników faktur w czasie rzeczywistym. To z kolei powinno pozwolić skrócić okres funkcjonowania słupów. Przy tej okazji należałoby jednak wprowadzić dodatkową zmianę

dotyczącą terminu wystawiania faktur i terminu powstania obowiązku podatkowego. Wynikająca aktualnie z art. 106i ustawy o VAT możliwość wystawiania faktur do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów lub wykonano usługę, może dawać władzy publicznej pozorne korzyści związane z późniejszym odliczaniem podatku naliczonego przez nabywców, a podatnikom stosunkowo niewiele znaczącą możliwość jednorazowego, zbiorczego wystawiania faktur. Rozwiązanie to opóźnia jednak termin weryfikacji dostawców przez nabywców, narażając tych ostatnich na sankcje, i wydłuża okres funkcjonowania słupów nawet o półtora miesiąca. Wprowadzenie obligatoryjnego Krajowego Systemu e-Faktur mogłoby być okazją do ponownego powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z momentem wystawienia faktury. Jeśli wziąć pod uwagę, że metoda nakładania podatku od wartości dodanej nazywana jest metodą fakturową, to postulat przywrócenia fakturom ich właściwego znaczenia zyskuje dodatkowe uzasadnienie.

Dotychczas administracja skarbową pozyskiwała informacje dotyczące rozliczeń podatników w szczególności z jednolitych plików kontrolnych i tzw. informacji podsumowujących VAT-UE. Dla mikroprzedsiębiorców wynikający z Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Ustawa, 1997a) obowiązek dostarczania JPK_VAT stał się obligatoryjny od 1 stycznia 2018 r. (od 1 października 2020 r. JPK_VAT i deklaracja podatkowa zostały zastąpione JPK_V7), natomiast VAT-UE w wersji elektronicznej należy składać od 1 stycznia 2017 r. Dostarczanie danych w wersji elektronicznej wiązało się wprawdzie dla podatników z koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów, lecz stanowiło znaczący postęp w porównaniu z ograniczoną co do zakresu informacji wersją papierową zeznań podatkowych. Wprowadzenie Krajowego Systemu e-Faktur stanowi kolejny znaczący krok administracji skarbowej na drodze do szybszego dostępu do informacji o transakcjach realizowanych przez podatników.

Administracja skarbową, mająca z jednej strony dostęp do danych o podatnikach, w tym do informacji o ich dotychczasowych źródłach dochodów i ich wysokości, a z drugiej strony monitorująca e-faktury, powinna być w stanie szybko i stosunkowo łatwo zidentyfikować osoby, które z wysokim prawdopodobieństwem rozpoczęły funkcjonowanie w charakterze słupa. Do wyszukiwania nieprawidłowości konieczne byłoby stworzenie odpowiednich algorytmów. Wykorzystanie sztucznej inteligencji ułatwiłoby szybką identyfikację podejrzanych schematów, która później z rozważą powinna być weryfikowana przez kompetentne osoby.

Bufor to co do zasady uczciwy przedsiębiorca, którego włącza się do przestępstwa w celu uwiarygodnienia całego procederu. Bufor często występuje jako pośrednik, któremu słupek już wskazuje odbiorcę (brokera), a transakcja może odbywać się wyłącznie na papierze, bez fizycznego kontaktu bufora z towarem. Zachętą dla bufora do udziału w przestępczym łańcuchu dostaw jest możliwość zarobienia szybkich, łatwych pieniędzy. Jeżeli bufor będzie wiedział, że konsekwencją osiągnięcia tego dochodu mogą być dotkliwe kary, to jego skłonność do

udziału w procederze będzie mniejsza. Chcąc uczynić z bufora sojusznika w walce z przestępstwami karuzelowymi, należy dać mu narzędzia, które będą go wspierały w wyborze kontrahentów, umożliwiając uniknięcie surowych kar.

Przykładem takiej kary jest odpowiedzialność solidarna bufora za zaległości podatkowe słuza, w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę określonych rodzajów towarów dokonaną na jego rzecz. Warunkiem stosowania tej kary jest to, że bufor wiedział lub miał uzasadnione podstawy, by przypuszczać, że jego dostawca od tej transakcji nie zapłaci podatku. Sankcja ta wynika z art. 105a ustawy o VAT i dotyczy rodzajów towarów wymienionych w załączniku nr 15 tej ustawy.

Odpowiedzialność solidarna dotycząca wyłącznie określonych rodzajów towarów niekoniecznie jest przeszkodą dla organizujących karuzele podatkowe. Z perspektywy grup przestępczych wyłudających VAT zmiana rodzaju towaru nie stanowi większego problemu, bo i tak ich działania często mają charakter czynności pozornych. Większym utrudnieniem dla przestępców byłoby zastosowanie odpowiedzialności solidarnej warunkowanej podmiotowo i dotyczącej współpracy z nowymi podatnikami. Przy wprowadzaniu takiego rozwiązania należałoby jednak zachować ostrożność, by nie zdusić ducha przedsiębiorczości. To wymagałoby w szczególności właściwej definicji „nowego podatnika” oraz ustanowienia rozsądnego limitu kwotowego, do którego odpowiedzialność solidarna by nie obowiązywała, tak by przedsiębiorcy nie obawiali się współpracować z tymi, którzy rozpoczynają od podstaw.

Warto również podkreślić, że bufor nabywając towary ujęte w załączniku nr 15, może uwolnić się od odpowiedzialności solidarnej, jeżeli skorzysta z mechanizmu podzielonej płatności (MPP, *split payment*). Obowiązek zapłaty za towary ujęte w załączniku nr 15 z użyciem MPP wynika z art. 108a ustawy o VAT, który został wprowadzony Ustawą z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Ustawa, 2017b). Ograniczona możliwość dysponowania środkami na rachunku VAT przez dostawcę bufora gwarantuje, że osiągnięcie korzyści z przestępstwa na etapie słuza będzie w zasadzie niemożliwe. Wykorzystanie mechanizmu podzielonej płatności do zapobiegania przestępstwom karuzelowym wydaje się jednym z najskuteczniejszych sposobów ograniczania tego zjawiska i dlatego warto rozważyć możliwość rozszerzenia zakresu jego stosowania. MPP może wprawdzie pogarszać płynność dostawców, lecz niewątpliwie zapewnia bezpieczeństwo nabywcy. Do pozytywnej oceny MPP przyczynia się również to, że zastąpił on mechanizm odwrotnego obciążenia, który zmieniał istotę podatku od wartości dodanej (zob. Mączyński, 2019, s. 22–35) i mógł nawet zachęcać do uchylania się od podatku.

Odpowiedzialność solidarna wynika również z art. 117ba (Ustawa, 1997a), który obowiązuje od 1 stycznia 2020 r. Dotyczy ona podatników VAT, którzy odpowiadają za zobowiązania podatkowe ich dostawców towarów oraz świadczących na ich rzecz usługi, proporcjonalnie do wartości zawieranych z nimi transakcji, gdy płatności z tego tytułu nie zostały dokonane przelewem na rachunek znajdujący

się na białej liście. Zachęta do dokonywania płatności bezgotówkowych ma wiele zalet, bo ułatwia monitorowanie transakcji zawieranych między przedsiębiorcami. Może to wpłynąć na ograniczenie niektórych rodzajów oszustw podatkowych, ale niekoniecznie jest idealnym remedium na przestępstwa karuzelowe. Bufor płacący słupowi w formie bezgotówkowej uwalnia się od odpowiedzialności solidarnej, a słup może natychmiast przetransferować takie środki na „bezpieczne” konto. Jediną opcją w takiej sytuacji byłaby natychmiastowa blokada środków, zanim do takiego transferu dojdzie. Pomocny w tym zakresie może być system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR), opisany w dalszej części rozdziału.

Sposobem na uczynienie z buforów sojuszników byłoby ułatwienie im kontaktu z administracją skarbową, tak by mogli szybko i w uproszczony sposób informować o transakcjach, które wzbudzają ich wątpliwości. W szczególności warto rozważyć konieczność raportowania danych o dostawach towarów, w sytuacji gdy podatnik nie ma fizycznego kontaktu z towarem. Przekazywanie informacji o podejrzanych podatnikach nie powinno jednak odbywać się w drugą stronę. Błędem jest dodanie do Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Ustawa, 2016) art. 15a, obowiązującego od 1 stycznia 2022 r., który umożliwia Szefowi KAS informowanie podatników, że istnieje ryzyko, że ich kontrahenci mogą być „znikającymi podatnikami”. Nie może być tak, że po zidentyfikowaniu ryzyka administracja skarbową nie eliminuje go, tylko przerzuca odpowiedzialność na uczciwych podatników. To KAS ma narzędzia, by wyeliminować z obrotu nieuczciwego przedsiębiorcę. Dopóki jednak nie ma pewności, że ten jest przestępcą, nie może straszyć jego kontrahentów. W taki sposób można bowiem doprowadzić do bankructwa nawet najlepiej funkcjonującego przedsiębiorcę.

Gdy nie istnieją jakiegokolwiek wątpliwości dotyczące świadomej współpracy bufora z przestępcami, należałoby wobec niego stosować surowe kary. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na Ustawę z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Ustawa, 2017a), na podstawie której wprowadzone do Kodeksu karnego (Ustawa, 1997b) zostały w szczególności art. 270a, art. 271a, art. 277a oraz art. 277b, które to przepisy za podrabianie i przerabianie faktur w celu uszczuplenia dochodów podatkowych przewidują wysokie kary: do 25 lat pozbawienia wolności i kary grzywny do 140 mln zł (w 2023 r.) (szerzej w rozdziale 5).

Broker to przestępca funkcjonujący w taki sposób, by nie wzbudzać podejrzeń administracji skarbowej. Jego dokumenty i przepływy finansowe na pierwszy rzut oka utrzymywane są w najlepszym porządku i dlatego udowodnienie, że jest on kluczowym ogniwem w danym kraju umożliwiającym wyłudzenie VAT, jest trudne. Broker, ze względu na transakcje zawierane nie tylko w ramach karuzel podatkowych, nie zawsze musi wykazywać nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Nie można liczyć na współpracę brokera z administracją skarbową. Okres funkcjonowania takiego podmiotu może być długi. Udowodnienie, że podmiot ten należy do grupy przestępczej, nie jest proste i wymaga szczegółowej analizy zawieranych

przez ten podmiot transakcji. Analiza taka powinna dotyczyć nie tylko transakcji brokera z jego bezpośrednimi kontrahentami, lecz przede wszystkim z pośrednimi – podatnikami znajdującymi się na wcześniejszych etapach obrotu, tak by możliwe było ujawnienie powiązań brokera z słupami. Identyfikacja brokera może znacząco ułatwić zakończenie funkcjonowania całej siatki przestępczej.

Analiza powiązań między podatnikami i identyfikacja brokerów są aktualnie łatwiejsze dzięki częściowej centralizacji administracji skarbowej, która przestała być ograniczona do terytorium jednego województwa. Reforma administracji skarbowej wynikała z Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, która weszła w życie 1 marca 2017 r. (Ustawa, 2016). Od tego czasu administracja skarbowa zaczęła zyskiwać dostęp do szerokiego zakresu informacji o podatnikach i transakcjach przez nich zawieranych, choćby w formie danych zawartych w JPK_VAT. Znaczenie tych danych przy eliminowaniu słupów jest wprawdzie ograniczone, ale mogą one istotnie wspomóc administrację skarbową w identyfikacji brokerów.

Innym narzędziem wspierającym administrację w walce z karuzelami podatkowymi jest system teleinformatyczny izby rozliczeniowej. Przepisy dotyczące tego systemu weszły w życie 13 stycznia 2018 r. Od tego momentu obowiązują w szczególności przepisy Działu IIIB Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zatytułowanego „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”. STIR umożliwia pozyskiwanie i przetwarzanie danych pomiędzy KAS i bankami. Stanowi on dodatkowe źródło informacji o zawieranych przez podatników transakcjach, a w wypadku, gdy te są podejrzone, umożliwia natychmiastową blokadę rachunków.

Dodatkowe informacje o podatnikach pochodzą również od zagranicznych administracji skarbowych. Obowiązek ich przekazywania wynika z dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, która była wielokrotnie nowelizowana. Jakość i zakres wymienianych informacji stale się poprawiają, również ze względu na obowiązek przekazywania niektórych z nich w sposób automatyczny. Cały czas można się jednak spodziewać dalszych postępów w tym zakresie, o czym szerzej w rozdziale 8.

4. Inne przyczyny powstawania luki VAT

Karuzele podatkowe to niejedyna przyczyna powstawania luki VAT. Inną są np. puste faktury. Na ich podstawie nabywca próbuje odliczyć podatek naliczony, do czego nie ma prawa. Podmiot wystawiający takie faktury to znikający podatnik. Funkcjonuje on podobnie jak słup i dlatego działania zmierzające do ograniczenia jego nielegalnych praktyk powinny być podobne.

Za źródło luki VAT uznaje się czasami nadużywanie zwolnienia podmiotowego. Znaczenie tego źródła luki niekoniecznie jest wielkie, korzyści z nadużywania zwolnienia podmiotowego mogą się bowiem pojawić wyłącznie wówczas, gdy podmiot występuje na ostatnim etapie obrotu lub sprzedaje towary bądź usługi innemu podmiotowi zwolnionemu. Gdy podmiot nadużywa zwolnienia na pośrednim etapie obrotu, czyli gdy nabywcą sprzedawanych przez niego towarów i usług jest podatnik, wówczas nadużycie zwolnienia co do zasady prowadzi do wzrostu dochodów podatkowych.

Ważną przyczyną powstawania luki VAT jest nierejestrowana sprzedaż konsumentom. Konsument, któremu nie przysługuje prawo do odliczenia podatku zawartego w jego zakupach, z reguły nie ma motywacji, by kontrolować, czy przedsiębiorca naliczył podatek od sprzedaży na jego rzecz. Co więcej, w niektórych sytuacjach konsument może być zainteresowany nielegalnym porozumieniem z przedsiębiorcą, z którego będzie wynikało, że np. usługa będzie świadczona bez faktury (paragonu), a korzyści z niezapłaconego podatku zostaną podzielone między strony transakcji. Problem niezarejestrowanej sprzedaży na rzecz konsumenta jest szczególnie poważny, gdy sprzedawca nie wykazał sprzedaży, a odliczył podatek naliczony zawarty w towarach i usługach, które dotyczyły niezarejestrowanej sprzedaży.

Sposobem na zmuszenie podatników do rejestrowania sprzedaży na rzecz konsumentów jest upowszechnianie obowiązku posiadania kas fiskalnych i zachęcanie konsumentów do płatności bezgotówkowych. Jeżeli konsument będzie płacił bezgotówkowo, to po danej transakcji zostaje ślad, co w zasadzie nie pozostawia wyboru sprzedawcy. W tym kontekście na pozytywną ocenę zasługuje wynikający z art. 19a Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Ustawa, 2018) obowiązek zapewnienia przez przedsiębiorców możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego. Przepis ten wszedł w życie 1 stycznia 2022 r. Zwiększająca się liczba terminali i skłonność młodych osób do korzystania z instrumentów płatniczych dają nadzieję, że z czasem coraz mniej transakcji będzie miało charakter gotówkowy.

Ze wspomnianego artykułu wynika jeszcze, że od 1 stycznia 2025 r. podatnicy będą mieli obowiązek zapewnienia możliwości współpracy kasy rejestrującej z terminalem płatniczym. Rozwiązanie to pozwala niewątpliwie na pełniejszą kontrolę administracji skarbowej nad transakcjami bezgotówkowymi, ale jednocześnie może do nich zniechęcić. Konsumenty obawiający się pełnej inwigilacji w niektórych miejscach (np. w aptekach), mogą preferować płatności gotówkowe.

Od 1 stycznia 2022 r. obowiązują przepisy art. 94k do art. 94x ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej dotyczące nabycia sprawdzającego. Główną zaletą tego rozwiązania jest jego prewencyjny charakter, bo sprzedawca może się spodziewać, że klient jest przedstawicielem administracji skarbowej. Rozwiązanie to może być użyteczne przede wszystkim w sytuacjach, gdy klienci są przypadkowi (np. w miejscowościach turystycznych). Wadą tego instrumentu

jest natomiast trudność w ustaleniu właściwej sankcji, bo na podstawie jednorazowej transakcji, która nie została zarejestrowana na kasie fiskalnej, nie ma możliwości oszacowania skali tego zjawiska. Większe możliwości w tym zakresie dawałaby okresowa obserwacja podatnika, który ma obowiązek rejestracji swojej sprzedaży na kasie online. To podejście generowałoby jednak wyższe koszty dla administracji skarbowej.

Dodatkową zachętą dla konsumentów, by wziąć paragon, obok akcji organizowanych pod takim hasłem i loterii paragonowych, może być możliwość skorzystania z uprawnień konsumenckich, np. w postaci reklamacji. Skorzystanie z tych uprawnień będzie łatwiejsze, jeżeli konsumenci będą odbierali e-paragony, których nie można zgubić.

Od 1 stycznia 2024 r. konsumenci będą mieli obowiązek dokonywania płatności bezgotówkowych (z wykorzystaniem instrumentów płatniczych), gdy wartość transakcji będzie przekraczała 20 000 zł. Wynika to z art. 7b Ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Ustawa, 2014). Rozwiązanie to jest wygodne i w zasadzie bezkosztowe dla konsumentów, dlatego wprowadzenie go należy ocenić pozytywnie, nawet jeśli jego znaczenie z perspektywy skali luki VAT będzie minimalne.

Wszystkie scharakteryzowane metody ograniczania luki VAT będą miały jednak wątpliwą skuteczność, jeżeli konsument będzie współdziałał z podatnikiem w celu osiągnięcia obopólnych korzyści. Wówczas pozostają kontrole podejrzanych detalistów, polegające na porównywaniu dostaw z nabyciem nie tylko pod względem wartościowym, lecz również ilościowym. Wymagałoby to jednak dobrej znajomości poszczególnych branż.

Poważnym problemem na gruncie podatku od wartości dodanej jest konsumencki import towarów zamawianych przez internet. Przez długi czas, choćby ze względu na obowiązujące zwolnienia (22 euro), import ten w znacznej mierze nie był opodatkowany. Dzięki dyrektywom Rady 2017/2455 i 2019/1995, które zostały zaimplementowane do ustawy o VAT i obowiązują od 1 lipca 2021 r., problem przynajmniej częściowo został rozwiązany. Wspomniane dyrektywy wprowadziły w szczególności nową kategorię transakcji, którą jest sprzedaż na odległość towarów importowanych (SOTI), i nałożyły na platformy internetowe, nazywane „interfejsami elektronicznymi”, obowiązek zapłaty podatku od transakcji, których wartość nie przekracza 150 euro. Formą zachęty jest możliwość zastosowania uproszczonej procedury (VAT-IOSS), która pozwala na rozliczenie podatku w jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej niezależnie od tego, w którym państwie UE znajdują się klienci danej platformy. Przerzucenie obowiązku rozliczenia podatku od importu towarów z bardzo wielu konsumentów na stosunkowo nieliczne platformy to niewątpliwie pozytywna zmiana, która już przynosi widoczne efekty.

Większym problemem będzie znalezienie sposobu na skuteczne opodatkowanie usług elektronicznych świadczonych przez przedsiębiorców zlokalizowanych

w państwach trzecich. Usługi elektroniczne mają charakter niematerialny i dlatego ich kontrola jest zdecydowanie trudniejsza.

Przyczyną powstawania luki VAT jest również nieuprawnione stosowanie obniżonej stawki. Najprostszym sposobem zaradzenia temu byłyby rezygnacja z obniżonych stawek⁶. Ponieważ jednak ze względów politycznych wydaje się to mało prawdopodobne, dlatego warto ograniczyć rozważania do scenariuszy możliwych. Aktualnie w Polsce obowiązują dwie stawki obniżone. Ich wysokość jest do siebie zbliżona i to właśnie dylematy dotyczące tego, kiedy stosować stawkę 8%, a kiedy 5%, generują koszty i znaczącą część zamieszania. Zastąpienie tych dwóch stawek jedną nie musiałoby skutkować dodatkowymi obciążeniami dla konsumentów, a przyniosłoby korzyści w postaci większej przejrzystości i niższych kosztów zarówno dla podatników, jak i dla administracji skarbowej. Rezygnacja z dwóch stawek obniżonych spowodowałaby odciążenie administracji skarbowej w zakresie interpretowania i kontrolowania poprawności stosowanych stawek, co pozwoliłoby jej skoncentrować się na innych zadaniach.

Źródłem luki VAT jest również przemysł. Dotyczy on przede wszystkim wyrobów akcyzowych, bo wówczas przestępcy mogą zyskać najwięcej. Ubytek dochodów z podatku od towarów i usług w tym wypadku pojawia się niejako przy okazji, bo przestępcy koncentrują się na „korzyściach akcyzowych”. Pomocny w ograniczaniu przemytu jest system elektronicznego nadzoru transportu (SENT), który do polskiego systemu został wprowadzony w kwietniu 2017 r. Ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Ustawa, 2017c). Nadzorowi za pomocą tego systemu podlega przewóz towarów uznawanych za wrażliwe, czyli paliw płynnych, alkoholu, suszu tytoniowego, a od 2022 r. dodatkowo rozpuszczalników, rozcieńczalników i odpadów. Dzięki urządzeniom przekazującym dane geolokalizacyjne administracja skarbowa ma wiedzę dotyczącą tego, gdzie w danym momencie znajduje się dany transport.

Na koniec warto zauważyć, że sposobem na ograniczenie luki VAT występującej w Polsce, ale również w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, mogłaby być modyfikacja przyjętych w 1993 r. zasad opodatkowania transakcji między podmiotami z różnych państw członkowskich. W międzyczasie pojawiło się kilka koncepcji rozwiązania problemu, np. VIVAT, DVAT, CVAT, lecz żadna z nich ostatecznie nie zyskała akceptacji. Aktualnie obserwowany rozwój nowych technologii może jednak przyczynić się do powstania nowych koncepcji i zmiany sytuacji. Jakkolwiek modyfikacja obowiązujących reguł wymagałaby jednak zgody w całej Unii Europejskiej, na co Polska ma ograniczony wpływ.

⁶ Warto w tym miejscu zauważyć, że obniżanie stawek nie zawsze prowadzi do obniżenia cen, na co w literaturze istnieje wiele dowodów.

Wnioski

Przedstawione działania podejmowane przez władzę publiczną w celu ograniczania luki VAT nie stanowią kompletnego katalogu. Pokazują one jednak, że w ostatnich latach zrobiono dużo, by ograniczyć skalę tej luki. Wiele z opisanych działań wiąże się z wykorzystaniem nowych technologii. Digitalizacja powoduje zarówno znaczące zwiększenie zakresu danych będących w dyspozycji administracji skarbowej, jak i przyspieszenie ich obiegu. Koszty tego procesu w istotnym zakresie ponoszą podatnicy i to oni ostatecznie powinni być ich beneficjentami. Solidni przedsiębiorcy mają prawo oczekiwać, że z rynku będą eliminowani ich nieuczciwi konkurenci, a oni sami pozostaną bezpieczni. Administracja skarbową potrzebuje czasu, by nauczyć się optymalnie wykorzystywać posiadane dane. W trakcie tego procesu dobrze byłoby mieć na względzie odnoszoną zazwyczaj do medycyny regułę Hipokratesa. W przyszłości – dzięki doświadczeniu i ciągłemu przeglądowi skuteczności i efektywności poszczególnych rozwiązań – można się spodziewać, że owocem podjętych działań będzie systematycznie malejąca luka VAT.

Bibliografia

- Bernal, A. (2019). *Podatek od wartości dodanej – studium przezrucalności podatku na konsumentów, pracowników i dawców kapitału*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz. Urz. UE L 376/1 z 31.12.1991).
- Dyrektywa Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG (Dz. Urz. UE L 316/1 z 31.10.1992).
- Dyrektywa Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 384/47 z 30.12.1992).
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64/1 z 11.03.2011).
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348/7 z 29.12.2017).

- Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 310/1 z 2.12.2019).
- European Commission. (2021). *VAT gap in the EU. Report 2021*. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>
- Konopczak, K. (2020). Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne. *Gospodarka Narodowa. The Polish Journal of Economics*, 302(2), 25–42. <https://doi.org/10.33119/GN/120624>
- Mączyński, D. (2020). „Uszczelnianie” a zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej. W: D. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce* (s. 75–92). Wolters Kluwer Polska.
- Poniatowski, G. (2016). *Where does VAT escape to? Gdzie ucieka VAT?* W: Poniatowski, G., Neneman, J. i Michalik, T. (2016). *VAT non-compliance in Poland under scrutiny. Problem nieściągalności VAT w Polsce pod lupą* (s. 21–29). CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych – Fundacja Naukowa. http://www.case-research.eu/sites/default/files/publications/Zeszyt_mBank-CASE_nr_142.pdf
- Ustawa. (1997a). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).
- Ustawa. (1997b). Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 ze zm.).
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa. (2014). Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. z 2014 r., poz. 827 ze zm.).
- Ustawa. (2016). Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947 ze zm.).
- Ustawa. (2017a). Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r., poz. 244).
- Ustawa. (2017b). Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62).
- Ustawa. (2017c). Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz. U. z 2017 r., poz. 708).
- Ustawa. (2018). Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.).

Rozdział 7

DOCHOWANIE NALEŻYTEJ STARANNOŚCI NA GRUNCIE VAT W DOBIE CYFRYZACJI¹

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/7>

Dariusz Strugliński

Krajowa Administracja Skarbowa
dariusz.struglinski@interia.pl

Due diligence in the field of VAT in the age of digitization

Abstract

Purpose: The purpose of this chapter is to present the possibilities of using IT tools and databases by a taxpayer exercising due diligence. The most important circumstances that will be taken into account by tax officials in the assessment of entrepreneurs' activities in VAT settlements are presented in the document *Methodology for assessing due diligence by buyers of goods in domestic transactions*, which is why this document is presented in this chapter. Selected IT tools and databases are also discussed useful in verifying contractors and transactions.

Design/methodology/approach: To achieve the purpose, the documents published by the Ministry of Finance was used. In addition, information available on the Internet about search engines and databases was used. Information obtained during various meetings and trainings with taxpayers was also used.

Findings: Based on the analysis, it can be concluded that the taxpayer can verify the contractor and partly the transaction using publicly available databases and IT tools. For a taxpayer who wants to exercise due diligence, it is useful to know the *Methodology* and know about the available sources of information and how to use them.

Keywords: due diligence, taxpayer, ruling, tax authority, digitization.

¹ Prezentowane w publikacji stanowisko nie stanowi opinii KAS, lecz wyłącznie opinię jej autora.

Sugerowane cytowanie:

Strugliński, D. (2023). Dochowanie należytej staranności na gruncie VAT w dobie cyfryzacji. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 135–157). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/7>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

W dniu 25 kwietnia 2018 r. Ministerstwo Finansów opublikowało *Metodykę w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* (dalej *Metodyka*). Dokument został opracowany przy udziale przedstawicieli strony społecznej w trakcie konsultacji trwających od września 2017 r.

Celem *Metodyki* było (MF, 2018a):

- wprowadzenie wspólnych dla Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) wskazań oceny dochowania przez podatnika należytej staranności,
- określenie, co KAS powinna badać w pierwszej kolejności, uwzględniając realne możliwości podatników (co do weryfikacji kontrahentów),
- zwiększenie pewności obrotu krajowego i przejrzystości działań KAS.

Metodyka, zgodnie z przyjętymi podczas jej tworzenia założeniami, ulega zmianom. Pierwsza modyfikacja nastąpiła w 2021 r.

Dochowanie należytej staranności przez podatników ma istotne znaczenie dla określenia zobowiązania podatkowego w VAT. W konsekwencji *Metodyka*, która skierowana jest do pracowników KAS, stanowi jednocześnie cenne źródło informacji dla przedsiębiorców. Podatnicy dowiadują się, jakie okoliczności dotyczące kontrahenta oraz transakcji należy weryfikować, jeżeli chcą dochować należytej staranności.

Celem rozdziału jest przybliżenie genezy *Metodyki* i wskazanie kryteriów branych pod uwagę przez organy podatkowe przy ocenie dochowania należytej staranności. Z uwagi na fakt, że pandemia COVID-19 znacząco przyspieszyła transformację cyfrową wszystkich obszarów życia, podjęta zostanie również próba określenia wpływu cyfryzacji na działania, jakie może czy też powinien podjąć przedsiębiorca, aby dochować należytej staranności, a w konsekwencji uniknąć zarzutu, że wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym. Podane zostaną także przykładowe narzędzia (np. bazy danych) przydatne w weryfikacji kontrahenta lub transakcji krajowych. Udzielona zostanie również odpowiedź na pytanie, czy dostępne narzędzia informatyczne w równym stopniu umożliwiają weryfikację kryteriów formalnych i transakcyjnych.

1. Oszustwa podatkowe, nieświadomi ich uczestnicy i należyta staranność jako czynnik wpływający na rozliczenie w VAT

Oszustwa związane z VAT stały się problemem ogólnoeuropejskim i stanowią jedno z istotnych zagrożeń dla budżetów państw w Europie. Zarówno w Polsce, jak i w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej od lat można obserwować

zjawisko wykorzystywania mechanizmów VAT do uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści. Walka z oszustwami podatkowymi stanowi jeden z ważnych celów zarówno rządów państw członkowskich UE, jak i instytucji UE. Temat walki z oszustwami podatkowymi pojawiał się wielokrotnie na przestrzeni ostatnich lat w dokumentach Komisji Europejskiej.

Przykładem tego typu opracowań może być *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady. Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania* z 6 grudnia 2012 r. Tezy w nim zawarte potwierdzają, że oszustwa podatkowe i uchylanie się od opodatkowania to złożony problem, wymagający skoordynowanego i wielokierunkowego podejścia. Wyzwania stojące przed państwami mają zasięg globalny i żadne państwo członkowskie nie jest w stanie stawić tym wyzwaniom czoła w pojedynkę. *Komunikat* zawiera plan działania i wskazuje środki, które mogą być wykorzystane do walki z oszustwami (Komisja Europejska, 2012). Oszustwa związane z VAT oraz luka VAT były także przedmiotem rozważań w dokumencie opracowanym przez Dyрекcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej (TAXUD) Komisji Europejskiej *The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, opublikowanym 13 listopada 2018 r. (European Commission, 2018). Również w rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania zawarto szereg uwag dotyczących m.in. zwalczania oszustw podatkowych i współpracy administracyjnej w zakresie VAT (Rezolucja, 2019).

Popularną formą oszustwa związanego z VAT jest karuzela podatkowa. Może w niej uczestniczyć od kilku do kilkudziesięciu, a nawet kilkuset podmiotów, zarówno z Polski, innych państw UE, jak i z państw trzecich.

Pojęcie należytej staranności pojawia się na gruncie wielu podatków, w tym VAT. Dochowanie należytej staranności w VAT jest szczególnie ważne, ponieważ wpływa na podstawowe prawo podatnika VAT, jakim jest możliwość dokonania obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, tj. na możliwość odliczenia VAT. Kwestia dochowania należytej staranności jest tym bardziej istotna, gdyż w oszustwach związanych z VAT, a w oszustwach karuzelowych w szczególności, mogą brać udział podatnicy nienależący do zorganizowanych grup przestępczych, którzy nieświadomie uczestniczą w transakcjach będących oszustwem podatkowym (Mielniczuk-Stelmach, 2017, s. 130).

Z obszernego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) i krajowych sądów administracyjnych wynika, że podatnik może zostać pozbawiony prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, jeśli organy podatkowe wykażą na podstawie obiektywnych okoliczności, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż jego dostawca dopuścił się naruszenia przepisów o VAT. Z bogatego orzecznictwa TSUE warto przywołać m.in. wyroki:

- z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd., Bond House Systems Ltd. (Wyrok TSUE, 2006a),

- z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL (Wyrok TSUE, 2006b),
- z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos plc i in. (Wyrok TSUE, 2007),
- z dnia 21 października 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid (Wyrok TSUE, 2012),
- z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie C-131/13 Italmoda (Wyrok TSUE, 2014),
- z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 Stehcamp (Wyrok TSUE, 2015).

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE organy podatkowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to jest stosowane w celach wiążących się z przestępstwem lub nadużyciem. Skoro podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar czy usługę, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług, powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie. Wówczas zastosowanie znajdują przepisy art. 86 ust. 1, art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; również: ustawa o VAT), pozbawiające podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Co istotne, zarówno w orzeczeniach TSUE, jak i w przepisach prawa krajowego brak było jasnych wskazań, jakie czynności podjęte przez podatnika będą w sposób jednoznaczny świadczyły o dochowaniu należytej staranności.

2. Wybrane działania zmierzające do zwiększenia pewności obrotu krajowego przed publikacją *Metodyki*

Z uwagi na fakt, że oszustwa związane z VAT powszechnie występowały w krajach UE, w tym w Polsce, administracja skarbową podejmowała różnego rodzaju działania zmierzające do zwiększenia pewności obrotu krajowego.

Przykładem tego typu działań może być projekt uruchomiony przez Ministerstwo Finansów w 2014 r. pod nazwą „List ostrzegawczy” (Komitet Podatkowy Pracodawców RP, 2014). Zakładał on, że uczciwi przedsiębiorcy powinni być informowani o mechanizmach przestępstw podatkowych. Informacje zawarte w liście ostrzegawczym pozwoliłyby przedsiębiorcy uniknąć nieświadomego uwikłania w oszustwo podatkowe. Cel miał być osiągnięty poprzez wskazanie w liście mechanizmu przestępstwa podatkowego w danej branży, np. oszustwa karuzelowego. Projekt zakładał konieczność szybkiego informowania przedsiębiorców o zagrożeniu związanym z pojawiającymi się w różnych branżach oszustwami w zakresie VAT. Przedsiębiorcy powinni być świadomi, że niezbędne środki

ostrożności (wykazanie należytej staranności) powinni podjąć, zanim dokonają określonej transakcji. Uchroni to ich przed uwikłaniem się w oszustwo VAT (MF, 2014a). Dzięki listom ostrzegawczym, mających formę komunikatu o zaobserwowanych w danej branży mechanizmach przestępstw podatkowych, przedsiębiorcy uświadamialiby sobie ryzyko uwikłania się w nadużycia związane z VAT (Mazur, 2014). Pierwszy list ostrzegawczy do przedsiębiorców, opublikowany 25 sierpnia 2014 r., informował o zagrożeniu oszustwami w zakresie VAT zidentyfikowanymi w obrocie elektroniką (MF, 2014a). Dokument ten był skierowany do wszystkich podatników VAT dokonujących obrotu towarami z branży elektronicznej. List miał charakter wyłącznie informacyjny – jak jednoznacznie wskazano, nie był źródłem praw i obowiązków. W treści listu zawarto syntetyczny opis mechanizmu oszustwa z udziałem znikającego podatnika w branży elektronicznej. Wymieniono również charakterystyczne, najczęściej powtarzające się cechy transakcji wykorzystywanych w procederze oszustwa, zaznaczając jednocześnie, że pojedyncze cechy wymienione w liście nie muszą automatycznie stanowić przejawu oszustwa. Podano m.in. następujące cechy (MF, 2014a):

- „– dostawcą jest nowo powstała firma, z najniższym kapitałem zakładowym, a jej właścicielem lub reprezentantem jest osoba bez doświadczenia w branży, często obcokrajowiec (pochodzący z krajów trzecich, spoza UE),
- podmiot, szczególnie przy dużej skali działalności, zgłasza siedzibę firmy pod adresem, pod którym brak jest oznak prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. wirtualne biuro) lub w wynajętym lokalu mieszkalnym,
- dostawcy i odbiorcy w łańcuchu dostaw często zmieniają się bez żadnego ekonomicznego uzasadnienia (pojawiają się nowe firmy, ponownie uruchamiane są przedsiębiorstwa po zmianach udziałowców),
- występuje «odwrócony łańcuch obrotu». Na normalnie funkcjonującym rynku zazwyczaj towar sprzedawany jest od producenta, poprzez duże hurtownie i następnie mniejszych dystrybutorów, do sprzedawcy detalicznego. W obrocie dokonywanym z zamiarem oszustwa w VAT towar jest sprzedawany przez szereg mniejszych podmiotów do dużych dystrybutorów, którzy dokonują wywozu tego towaru poza granice RP,
- towary są oferowane w dużych ilościach, a partie towarów z reguły nie są dzielone,
- towary mają wysoką wartość, często ich cena jednostkowa jest niższa od ceny rynkowej,
- dostawca nie dąży do zawarcia kontraktu handlowego przewidującego dłuższą współpracę,
- towary często nie są ubezpieczane mimo ich wysokiej wartości,
- organizatorzy procederu bez wyraźnego powodu wskazują, od kogo towar można (trzeba) kupić, albo komu można (należy) towar sprzedać”.

Dzięki tej wiedzy przedsiębiorca mógł przedsięwziąć odpowiednie środki ostrożności – podjąć czynności potwierdzające dochowanie należytej staranności. Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Gospodarki zachęcały w komunikacie

do zachowania szczególnej ostrożności i staranności przy podejmowaniu decyzji handlowych (MF, 2014a).

Na stronie Ministerstwa Finansów opublikowano podobne komunikaty:

- z 13 listopada 2014 r. – *List do podatników VAT ws. zagrożenia oszustwami w obrocie paliwami* (MF, 2014b),
- z 9 maja 2016 r. – *List ostrzegawczy ws. wyłudzenia VAT w obrocie olejem rzepakowym* (MF, 2016).

3. Konsultacje społeczne i opracowanie finalnego dokumentu *Metodyki*

Ministerstwo Finansów w 2017 r., uwzględniając liczne postulaty przedsiębiorców, dążąc do ochrony uczciwych podatników i zwiększenia pewności obrotu krajowego i przejrzystości działań KAS, podjęło działania zmierzające do opracowania dokumentu, który byłby swego rodzaju drogowskazem zarówno dla urzędników, jak i dla podmiotów gospodarczych w zakresie należytej staranności. Dokument miał zawierać możliwie kompletną i precyzyjną listę przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych. Spełnienie tych przesłanek w momencie zawierania transakcji chroniłoby podatników przed zakwestionowaniem przez administrację skarbową prawa do odliczenia podatku (Minister Finansów, 2019). Opracowanie jasnych i precyzyjnych wytycznych dla przedsiębiorców, które określałyby, jakie działania muszą podjąć, aby zachować należytą staranność, było również przedmiotem interpelacji poselskiej nr 11813 z dnia 6 kwietnia 2017 r. Jakuba Kuleszy (2017). W odpowiedzi na tę interpelację z dnia 11 maja 2017 r. wskazano, że propozycja zasługuje na szczególną uwagę. Dzięki takiej liście uczciwi przedsiębiorcy wiedzieliby, jakie czynności mieliby podjąć, aby nie być narażonymi na ryzyko zakwestionowania im przez organy podatkowe prawa do odliczenia VAT. Poinformowano również, że w resorcie finansów trwają prace zmierzające do wypracowania takiej listy (Minister Rozwoju i Finansów, 2017).

Do konsultacji społecznych, które rozpoczęły się we wrześniu 2017 r., zgłosiło się 69 podmiotów. Powołany został zespół roboczy, w skład którego wchodziłi przedstawiciele Ministerstwa Finansów i KAS oraz strona społeczna, licząca 12 podmiotów. Przedstawicielami strony społecznej były (Malinowski, 2017).

- MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy,
- Rada Podatkowa Lewiatan,
- Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT „Cyfrowa Polska”,
- Związek Pracodawców Business Centre Club,

- Kancelaria Ożóg Tomczykowski,
- POLBISCO Stowarzyszenie Polskich Producentów Wyrobów Czekoladowych i Cukierniczych,
- Polska Izba Handlu,
- Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji,
- Polska Izba Paliw Płynnych,
- Polskie Towarzystwo Gospodarcze,
- Pracodawcy RP,
- Podkarpacki Klub Biznesu.

Warto wskazać, że konsultacje podatkowe, to nowa forma dialogu między Ministerstwem Finansów a przedsiębiorcami, wprowadzona zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie konsultacji podatkowych (Zarządzenie, 2017). Umożliwia ona dyskusję z przedsiębiorcami nad ważnymi problemami prawnymi przed wydaniem objaśnień lub interpretacji ogólnej. Konsultacje społeczne pozwalają na wypracowanie wspólnego stanowiska w istotnych sprawach w drodze kompromisu zawieranego między Ministerstwem Finansów a przedsiębiorcami.

W wyniku konsultacji ze stroną społeczną w listopadzie 2017 r. powstał wstępny projekt dokumentu. 25 kwietnia 2018 r. Ministerstwo Finansów opublikowało dokument pt. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, który stanowi zbiór wskazówek dla organów podatkowych przy ocenie dochowania należytej staranności przez podatników VAT (MF, 2018b).

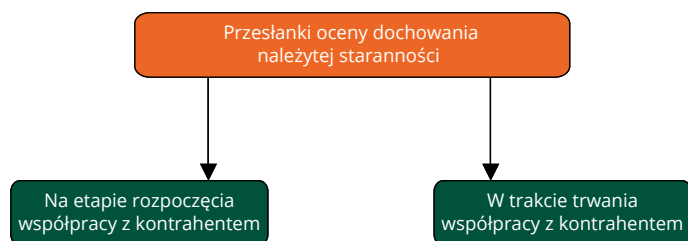
4. Metodyka jako katalog okoliczności branych pod uwagę przy ocenie dochowania należytej staranności przez przedsiębiorców

Metodyka jest narzędziem wykorzystywanym przy dokonywaniu oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych. Określa najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy:

- sami nie dopuścili się oszustwa w zakresie VAT oraz
- nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku której nabyli towar, służy oszustwu w zakresie VAT.

Tego typu założenie jest istotne z punktu widzenia przydatności *Metodyki* wyłącznie dla podatników uczciwych, którzy nie byli świadomymi uczestnikami oszustwa w VAT.

Metodyka dotyczy transakcji krajowych udokumentowanych fakturą z podaną kwotą VAT. Wskazuje, że dla dochowania należytej staranności podatnik powinien zweryfikować swojego kontrahenta i okoliczności transakcji z nim zawieranej. W związku z większym ryzykiem braku dochowania należytej staranności w przypadku transakcji z nowym kontrahentem wprowadzono rozróżnienie na przesłanki oceny na etapie rozpoczęcia współpracy z kontrahentem oraz w trakcie trwania współpracy (rysunek 1).

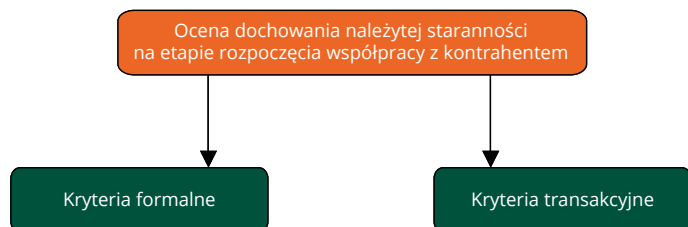


Rysunek 1. Podział przesłanek oceny dochowania należytej staranności z uwagi na etap współpracy z kontrahentem

Źródło: opracowanie własne.

Rozumienie rozpoczęcia współpracy jest szersze, niż przyjmuje się potocznie, gdyż za rozpoczęcie współpracy z kontrahentem uznaje się również sytuację, w której transakcja jest zawierana z podmiotem, z którym podatnik zawierał już wcześniej transakcje, lecz nowe transakcje będą dotyczyły towarów nieobjętych dotychczas branżą lub profilem działalności tego podmiotu i nienabywanych dotychczas od niego przez podatnika.

Z perspektywy dochowania należytej staranności na etapie rozpoczęcia współpracy istotna jest weryfikacja zarówno kryteriów formalnych, jak i transakcyjnych (rysunek 2).



Rysunek 2. Kryteria brane pod uwagę przy ocenie dochowania należytej staranności na etapie rozpoczęcia współpracy z kontrahentem

Źródło: opracowanie własne.

Jako kryteria formalne *Metodyka* wymienia (MF, 2018b, s. 3):

- brak rejestracji kontrahenta w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) – jeśli rejestracja w KRS lub CEIDG jest wymagana w przypadku kontrahenta,
- kontrahent nie jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT – 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 w momencie transakcji wpisany do prowadzonego przez Szefa KAS 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 o VAT;
- kontrahent nie posiada lub – mimo żądania podatnika – nie przedstawił wymaganych koncesji i zezwoleń dotyczących towarów będących przedmiotem planowanych transakcji,
- osoby zawierające umowę lub 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.

Ministerstwo Finansów podkreśla, że przy ocenie dochowania należytej staranności ważne jest, czy:

- rejestracja kontrahenta, który w momencie transakcji figurował w wykazie podmiotów wykreślonych z rejestru czynnych podatników VAT, została przywrócona w późniejszym okresie,
- kontrahent, który w momencie zawarcia transakcji nie był wpisany do rejestru czynnych podatników VAT, w późniejszym okresie został do tego rejestru wpisany.

Analizując rozkład zagadnień w *Metodyce*, można zauważyć, że znacznie więcej miejsca poświęcono na wskazanie kryteriów transakcyjnych, których weryfikacja może mieć istotne znaczenie dla oceny dochowania należytej staranności przez podatnika. Kryteria transakcyjne obejmują następujące okoliczności (MF, 2021):

- transakcja została przeprowadzona bez ryzyka gospodarczego,
- podatnik dokonał płatności gotówką lub skorzystał z obniżenia ceny w przypadku płatności gotówką, gdy wartość transakcji przekraczała wartość określoną w art. 19 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Ustawa, 2018),
- podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku dokonania zapłaty za towar na rachunek bankowy znajdujący się na tzw. białej liście, dokonał płatności na rachunek spoza tej listy,
- podatnik zapłacił za towar przelewem na dwa odrębne rachunki bankowe, rachunek podmiotu trzeciego lub rachunek zagraniczny,

- podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku zapłaty w ramach mechanizmu podzielonej płatności, zapłacił kontrahentowi bez zastosowania tego mechanizmu,
- cena towaru oferowanego podatnikowi przez kontrahenta znacząco odbiegała od ceny rynkowej bez ekonomicznego uzasadnienia,
- podatnik nabył od kontrahenta towary, które należą do innej branży niż ta, w której działa kontrahent i których dotychczas podatnik od niego nie nabywał, a zmiana profilu działalności kontrahenta nie ma uzasadnienia ekonomicznego,
- podatnik nie przeanalizował posiadanych dokumentów urzędowych kontrahenta, które zawierają oczywiste nieprawidłowości,
- kontakt z kontrahentem lub osobą go reprezentującą nie był odpowiedni dla okoliczności danej transakcji,
- kontrahent posiadał siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej pod adresem, pod którym brak było oznak prowadzenia działalności gospodarczej,
- wymagany przez kontrahenta od podatnika termin płatności był krótszy niż termin płatności oferowany przez innych dostawców z tej samej branży bez ekonomicznego uzasadnienia,
- transakcja została zawarta 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 była udokumentowana umową, zamówieniem lub innym potwierdzeniem warunków tej transakcji,
- kontrahent będący spółką kapitałową dysponował kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji,
- kontrahent nie posiadał zaplecza organizacyjno-technicznego odpowiedniego do rodzaju i skali prowadzonej działalności gospodarczej,
- kontrahent nie ma strony internetowej (lub nie jest obecny w mediach społecznościowych) z informacjami odpowiednimi do skali prowadzonej działalności, mimo że jest to przyjęte w danej branży.

Kryteria wskazane w *Metodyce* zostały opracowane na bazie wykrytych przez administrację skarbową oszustw związanych z VAT, w których mogli uczestniczyć przedsiębiorcy nieświadomi oszukańczego charakteru transakcji, oraz uwag zgłoszonych przez stronę społeczną. Uzasadnienie dla tych kryteriów można również dostrzec, analizując orzeczenia krajowych sądów administracyjnych, które wielokrotnie wypowiedziały się na temat oszustw w zakresie VAT i weryfikowały ocenę organów podatkowych dochowania należytej staranności przez podatników (Wyrok NSA, 2022).

Metodyka nie dotyczy jednak wyłącznie przypadków sprawdzania kontrahenta na etapie szeroko rozumianego rozpoczęcia współpracy z kontrahentem. Ryzyko nieświadomego udziału przedsiębiorców w transakcjach będących oszustwem

podatkowym może pojawić się także w przypadku kontynuacji współpracy gospodarczej z kontrahentem. Temu zagadnieniu poświęcono odrębną część dokumentu. Kontynuacja współpracy z kontrahentem wiąże się z mniejszym ryzykiem nieświadomego udziału w oszustwie podatkowym i dlatego w *Metodyce* kwestia dochowania należytej staranności na tym etapie oceniana jest odmiennie niż przy nawiązaniu współpracy gospodarczej. Z perspektywy przedsiębiorcy istotne jest dostosowanie należytej staranności do już istniejącej relacji gospodarczej. W sytuacji kontynuacji współpracy z kontrahentem ważnym czynnikiem przy ocenie dochowania należytej staranności jest zmiana – bez ekonomicznego uzasadnienia – dotychczasowych zasad współpracy. Przykładem takiej zmiany może być zmniejszenie kapitału zakładowego, zwolnienie wszystkich pracowników czy wykreślenie firmy z rejestru podatników VAT. Ministerstwo Finansów zaleca, aby niezwłocznie zweryfikować kryteria formalne w przypadku zaistnienia okoliczności transakcyjnych wzbudzających wątpliwości podatnika co do rzetelności jego kontrahenta. W *Metodyce* znalazła się również część dotycząca oceny dochowania należytej staranności przez podatnika w razie płatności przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności.

W dokumencie wskazano także, że organy podatkowe uznają, że dochowano należytej staranności, jeżeli:

- płatność na rzecz dostawcy towaru została zrealizowana przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności,
- podatnik pozytywnie zweryfikował przesłanki formalne,
- nie zachodzą inne okoliczności, które w sposób jednoznaczny mogłyby wskazywać na brak dochowania należytej staranności.

Metodyka podlega aktualizacji m.in. z uwagi na zmiany w przepisach prawa, w celu dostosowania jej treści do potrzeb KAS albo gdy na taką konieczność wskazuje praktyka życia gospodarczego. Obowiązującą obecnie wersję *Metodyki* zaktualizowano w 2021 r. (MF, 2021). Została ona poszerzona o kryteria transakcyjne związane z:

- dokonaniem przez podatnika płatności na rachunek bankowy nieznajdujący się na białej liście, pomimo takiego obowiązku,
- dokonaniem przez podatnika, pomimo ciężącego na nim obowiązku, zapłaty kontrahentowi bez zastosowania mechanizmu podzielonej płatności,
- nieprzeanalizowaniem przez podatnika posiadanych dokumentów urzędowych kontrahenta, które zawierają oczywiste nieprawidłowości.

Rozszerzono również zakres weryfikacji transakcji, np. gdy utrudniony jest kontakt z kontrahentem (MF, 2021).

Opisując *Metodykę*, należy podkreślić, że:

- nie ma ona mocy ochrony prawnej dla podatników, lecz stanowi jedynie zbiór wskazówek dla pracowników organów podatkowych – nie ma statusu objaśnień

- podatkowych, o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Ustawa, 1997),
- dokument ten został skierowany do organów podatkowych, ale jego upublicznienie powoduje, że może być traktowany jako instrukcja właściwego weryfikowania kontrahentów – zawiera usystematyzowany katalog najważniejszych okoliczności branych pod uwagę przez organy podatkowe w ocenie działalności przedsiębiorców przy rozliczeniach VAT,
 - okoliczności określone w *Metodyce* nie mają charakteru zamkniętego – organy podatkowe mogą uwzględniać wszystkie okoliczności niezbędne dla oceny dochowania przez podatnika należytej staranności oraz ustalenia stanu faktycznego transakcji,
 - każda sytuacja jest rozpatrywana przez organ podatkowy na tle całokształtu okoliczności towarzyszących danej transakcji gospodarczej, a ocena organu podatkowego, zgodnie z art. 191 Ordynacji podatkowej, dokonywana jest na podstawie całego zebranego materiału dowodowego,
 - jeśli podatnik nie podejmie działań opisanych w *Metodyce*, nie traci automatycznie prawa do odliczenia VAT; podatnik może wykazywać, że dochował należytej staranności przy zawieraniu transakcji w dowolny sposób (MF, 2021).

Ponadto *Metodyka* nie zmienia dotychczasowych zasad w zakresie postępowania dowodowego, nie nakłada na podatników nowych obowiązków, wpisuje się jedynie w działania mające na celu ochronę uczciwych podatników (MF, 2017).

5. Cyfryzacja a działania przedsiębiorcy w celu dochowania należytej staranności

Analizując możliwości przedsiębiorcy zabezpieczenia się przed konsekwencjami podatkowymi nieświadomego udziału w oszustwie związanym z VAT, warto zbadać wpływ cyfryzacji na działania, jakie podatnik może lub powinien podjąć, aby dochować należytej staranności. Jest to szczególnie istotne, gdyż narzędzia cyfrowe odgrywają coraz większą rolę w życiu społecznym i gospodarczym, a wzrost ich znaczenia można było zaobserwować w czasie pandemii COVID-19.

W 2020 r. wprowadzono w Polsce wiele obostrzeń, których celem było m.in. zahamowanie rozprzestrzeniania się wirusa oraz ochrona życia i zdrowia obywateli. Przykładem takich działań było ograniczenie działalności galerii handlowych, zamknięcie restauracji, kawiarni, barów. Przed pandemią COVID-19 przedsiębiorcy, kierując się wskazówkami zawartymi m.in. w *Metodyce*, mogli mieć opracowane procedury weryfikacji zarówno kontrahenta, jak i transakcji. Procedury te mogły bazować na informacjach pozyskiwanych od kontrahenta podczas spotkań,

ogłędzinach zaplecza technicznego, wizytach w pomieszczeniach należących do kontrahenta (biurowych, produkcyjnych, magazynowych). Podczas osobistych spotkań z kontrahentem lub jego przedstawicielami możliwe było sprawdzenie tożsamości osób i posiadania przez nich stosownych upoważnień czy pełnomocnictw. Spotkania biznesowe były częste i powszechnie wykorzystywane do załatwiania różnych spraw związanych z transakcjami gospodarczymi.

Pandemia COVID-19 wywarła wpływ na wiele aspektów gospodarki. Miała również wpływ na dochowanie należytej staranności w sposobie weryfikacji kontrahenta i transakcji. Ta ekstremalna sytuacja (m.in. dla przedsiębiorców) spowodowała, że znacznie wzrosła rola informacji możliwych do pozyskania bez kontaktu osobistego czy przemieszczania się. Nie oznacza to bynajmniej, że dochowanie należytej staranności okazało się niemożliwe bądź że konieczne stało się skorzystanie z profesjonalnej (zewnętrznej) obsługi w zakresie sprawdzenia kontrahenta czy transakcji.

Przed opisaniem możliwości wykorzystania baz danych dostępnych online do weryfikacji kontrahenta i niektórych elementów transakcji, a w konsekwencji do dochowania należytej staranności, celowe jest przybliżenie pojęcia białego wywiadu.

W polskim ustawodawstwie brak jest definicji takich pojęć jak: biały wywiad, wywiad źródeł jawnych, wywiad jawnoźródłowy (*open source intelligence*, OSINT), infobrokering czy otwarte źródła informacji. Definicje te można znaleźć w literaturze przedmiotu. Przykładowo biały wywiad to analiza informacji z legalnie dostępnych źródeł, najbardziej bezpieczna i przyjazna forma docierania do tajemnic (Mroziewicz, 2007). Biały wywiad polega na poszukiwaniu, pozyskiwaniu, ocenie, analizie, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji ze źródeł otwartych. Źródła otwarte mogą być bezpłatne lub komercyjne, dokumentalne lub osobowe (Cisek, 2020). Krzysztof Liedel i Tomasz Serafin uważają, że informacja jawnoźródłowa obejmuje ciąg danych, które pochodzą z jednego jawnego źródła lub więcej. Dane te podlegają procesowi ewaluacji z uwzględnieniem czasu publikacji informacji oraz ich zawartości (Liedel i Serafin, 2011, s. 51). Justyna Trzeciakowska (2019) definiuje OSINT jako zbiór technik, metod i narzędzi służących pozyskiwaniu danych i informacji ze źródeł jawnych, do których dostęp może mieć każdy obywatel. Zwraca jednocześnie uwagę, że jawność zasobów informacyjnych nie oznacza, że pozyskanie zawartych w nich informacji jest proste i oczywiste dla przeciętnego użytkownika (Trzeciakowska, 2019, s. 53). Od dawna przedsiębiorcy wykorzystują wywiad gospodarczy w celu zminimalizowania ryzyka utraty zainwestowanych w prowadzenie działalności środków finansowych, m.in. poprzez weryfikację rzetelności i wiarygodności kontrahentów. Umożliwia on świadome podejmowanie decyzji biznesowych przy zachowaniu odpowiedniego bezpieczeństwa. Wywiad gospodarczy bazuje przede wszystkim na OSINT – informacje w ten sposób pozyskiwane mogą stanowić ponad 90% danych (Radziszewski, b.d.). Istnieje wiele źródeł informacji (białego wywiadu), które mogą być wykorzystane przez przedsiębiorców do sprawdzenia kontrahenta, a w konsekwencji mogą wpływać na dochowanie należytej staranności.

Metodyka w części dotyczącej kryteriów formalnych wskazuje, jakie dane przedsiębiorca, który chce dochować należytej staranności, powinien zweryfikować. Przykładowo ważne jest sprawdzenie, czy kontrahent jest zarejestrowany w KRS lub w CEIDG oraz jako czynny podatnik VAT. Weryfikacji takiej można dokonać poprzez pozyskanie od kontrahenta dokumentów potwierdzających te okoliczności. Dokumenty te zazwyczaj są przekazywane podczas spotkań biznesowych bądź przesyłane za pośrednictwem operatora pocztowego lub elektronicznie. Mogą się jednak pojawić wątpliwości co do aktualności czy też wiarygodności dokumentów. Kontrahent mógł np. przedłożyć odpisy dokumentów potwierdzających stan sprzed kilku lat lub przedstawić fałszywe dokumenty. Na ryzyko związane z rzekomo urzędowymi dokumentami, które zawierają oczywiste nieprawidłowości, wskazano w uaktualnionej *Metodyce* (MF, 2021).

Weryfikacji danych rejestracyjnych kontrahenta można dokonać online, dysponując dostępem do internetu – za pośrednictwem wyszukiwarek dostępnych na stronach internetowych: CEIDG², KRS³ czy Podatki.gov.pl⁴.

KRS można przeszukiwać również poza stroną oficjalną, korzystając z wyszukiwarek dostępnych m.in. na stronach: Infoveriti.pl⁵, Rejestr.io⁶ lub ALEO.com⁷. Możliwe jest także sprawdzenie polskich organizacji pozarządowych (*non-government organization*, NGO) – stowarzyszeń i fundacji za pomocą wyszukiwarki dostępnej na portalu Ngo.pl⁸.

W przypadku kontrahenta prowadzącego działalność w formie spółki osobowej, nazwanej spółką cywilną, możliwe jest dokonanie weryfikacji za pomocą krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej, zwanego rejestrem REGON⁹. Natomiast sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy prowadzącego działalność w formie spółki prawa handlowego można sprawdzić w przeglądarce dokumentów finansowych dostępnej na stronie internetowej KRS¹⁰. Z przeglądarki może korzystać bezpłatnie każdy. Możliwe jest wyszukanie i pobranie dokumentu finansowego podmiotu wpisanego do rejestru przedsiębiorców KRS. Wymaga to podania numeru KRS podmiotu. Istotne z punktu widzenia podatnika jest to, że aby wyszukiwać dokumenty finansowe, nie trzeba mieć konta w systemie.

Sprawdzenie, czy kontrahent jest czynnym, zwolnionym, czy niezarejestrowanym podatnikiem VAT, umożliwia wyszukiwarka dostępna na stronie Podatki.gov.pl¹¹.

² <https://prod.ceidg.gov.pl/CEIDG/CEIDG.Public.UI/Search.aspx>

³ <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/index.html>

⁴ <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka>

⁵ <http://www.infoveriti.pl/>

⁶ <https://rejestr.io/organizacje>

⁷ <https://aleo.com/pl/funkcje/baza-firm/wyszukiwarka-krs>

⁸ <https://spis.ngo.pl/>

⁹ <https://wyszukiwarkaregon.stat.gov.pl/appBIR/index.aspx>

¹⁰ https://ekrs.ms.gov.pl/rdf/pd/search_df

¹¹ <https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/sprawdzenie-statusu-podmiotu-w-vat/>

Informacje o statusie kontrahenta można również uzyskać, kontaktując się z urzędem skarbowym.

Bardzo pomocny przy weryfikacji kontrahenta, a w konsekwencji w dochowaniu należytej staranności, jest wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT (biała lista)¹².

Warto zwrócić uwagę, że przeszukiwania białej listy można dokonać, dysponując różnymi danymi kontrahenta:

- numerem konta,
- numerem NIP,
- numerem REGON,
- nazwą podmiotu.

Mimo że *Metodyka* dotyczy oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych i nie odnosi się bezpośrednio do transakcji o charakterze międzynarodowym, to wskazania zawarte w tym dokumencie są pomocne także przy ocenie dochowania należytej staranności przez podatników realizujących transakcje transgraniczne, w tym wewnątrzspółnotowe (Minister Finansów, 2022). W przypadku weryfikacji kontrahenta mającego siedzibę w innym kraju UE można sprawdzić jego dane w systemie informatycznym VIES (VAT Information Exchange System) – jest to wyszukiwarka prowadzona przez Komisję Europejską¹³. Uzyskamy w ten sposób informacje, czy dany kontrahent zagraniczny jest zarejestrowany do transakcji wewnątrzspółnotowych, co ma wpływ m.in. na zastosowanie w kraju stawki 0% w związku z wewnątrzspółnotową dostawą towarów. Możliwe jest także zweryfikowanie kontrahenta z UE w Biurze Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie. Aby potwierdzić numer identyfikacyjny kontrahenta na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych, trzeba złożyć wniosek do Biura za pośrednictwem m.in. poczty elektronicznej czy infolinii. Przedsiębiorca może również, działając na podstawie art. 97 ust. 17 ustawy o VAT, złożyć wniosek dotyczący potwierdzenia numeru identyfikacyjnego VAT kontrahenta z UE do naczelnika urzędu skarbowego.

Sprawdzając kontrahentów krajowych, trzeba pamiętać, że biała lista pozwala m.in. na weryfikację numerów rachunków bankowych kontrahenta. Jest to kolejna ważna okoliczność związana z dochowaniem należytej staranności przez przedsiębiorcę, na którą wskazuje *Metodyka*. Dokument zaleca również sprawdzenie osób podających się za reprezentantów czy pełnomocników kontrahenta w pewnych sytuacjach (opisanych w tym dokumencie), np. gdy ta sama osoba reprezentuje kilka przedsiębiorstw. W przypadku spółek handlowych można sprawdzić, kto jest upoważniony do reprezentowania kontrahenta, korzystając z wyszukiwarki

¹² <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka/>

¹³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation

KRS. W rejestrze KRS znajdziemy m.in. informacje, jakie osoby wchodzi w skład zarządu spółki lub są prokurentami. Jeśli osoba podaje się np. za prezesa firmy, powinno to być ujawnione w rejestrze. Weryfikacja w KRS pozwala na sprawdzenie, czy zarząd jest jedno- czy wieloosobowy – jest to istotna informacja, bowiem gdy zarząd jest wieloosobowy, istnieje prawdopodobieństwo, że osoby te mogą nie być upoważnione do samodzielnego reprezentowania spółki. Dane o zarządzie spółki są również źródłem wiedzy na temat tego, czy w zarządzie są obcokrajowcy, a jeśli tak, to jakiego kraju są obywatelami. Te informacje mogą być przydatne przy ocenie wiarygodności czy rzetelności kontrahenta. W KRS dostępne są także dane dotyczące kapitału zakładowego, którego wysokość w stosunku do wartości transakcji, zgodnie z *Metodyką*, może mieć też znaczenie przy ocenie dochowania przez przedsiębiorcę należytej staranności.

Biorąc pod uwagę, że oszustwa związane z VAT, w szczególności karuzele podatkowe, dotyczą transakcji, których wartość przekracza często kilkaset tysięcy, a nawet kilka milionów złotych, interesującą z perspektywy przedsiębiorcy chcącego wziąć udział w łańcuchu transakcji jest informacja, czy kontrahent składa deklaracje podatkowe i czy nie zalega z podatkami. Taka weryfikacja w zakresie, o którym mowa w art. 293 § 3 Ordynacji podatkowej, jest możliwa poprzez złożenie wniosku do urzędu skarbowego o wydanie zaświadczenia. W zaświadczeniu można uzyskać informacje, czy kontrahent:

- składał deklaracje lub inne dokumenty, do których złożenia był obowiązany,
- zawarł w złożonych deklaracjach lub dokumentach wszystkie czynności, do których wykazania był obowiązany,
- zalega z płatnościami podatków wynikających z deklaracji lub innych dokumentów.

Aby podatnik składający wniosek uzyskał zaświadczenie, musi być stroną transakcji z kontrahentem (Ustawa, 1997, art. 306ia). Wniosek taki może zostać złożony w formie elektronicznej poprzez (Podatki.gov.pl, b.d.):

- przesłanie go jako załącznika do pisma ogólnego w e-Urzędzie Skarbowym,
- przesłanie go za pośrednictwem ePUAP.

Analizując tematykę wykorzystania informacji dostępnych online w aspekcie dochowania należytej staranności, warto wskazać strony internetowe zawierające informacje przydatne przedsiębiorcom chcącym zweryfikować kontrahentów. Przykładem takich stron internetowych mogą być:

- strona Ministerstwa Rozwoju i Technologii¹⁴ będąca serwisem informacyjno-usługowym dla przedsiębiorcy, zatytułowana *Jak sprawdzić kontrahenta – weryfikacja wiarygodności partnera biznesowego*; opis znajdujący się na stronie

¹⁴ <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/0093>

wskazuje, że współpraca z nowym kontrahentem może być ryzykowna, a informacje na niej zawarte odpowiadzą na pytanie, jak zmniejszyć to ryzyko, gdzie szukać bezpłatnych danych o innych firmach oraz w jakich sytuacjach warto ponieść koszty za uzyskanie dodatkowych informacji,

- strona Podatki.gov.pl¹⁵, na której można znaleźć linki do wyszukiwarek przydatnych przy weryfikacji kontrahentów.

W *Metodyce* wskazano, że w przypadku transakcji gospodarczych wymagających posiadania koncesji, należy sprawdzić, czy kontrahent posiada koncesję i czy jest ona aktualna (jest to jedno z kryteriów formalnych). Przedsiębiorca może prosić kontrahenta o udostępnienie wymaganych koncesji i zezwoleń dotyczących towarów będących przedmiotem planowanych transakcji, ale może także samodzielnie zweryfikować, czy koncesja została danej firmie udzielona i czy jest nadal ważna. W przypadku np. paliw ciekłych przedsiębiorca może skorzystać z wyszukiwarek dostępnych online na stronie internetowej Urzędu Regulacji Energetyki¹⁶ i sprawdzić, czy koncesja została wydana lub czy wygasła. W przypadku transakcji, których przedmiotem byłyby odpady, sprawdzenia kontrahenta można dokonać, korzystając z bazy danych o produktach i opakowaniach oraz o gospodarce odpadami i znajdującemu się tam rejestru podmiotów¹⁷.

Przedsiębiorcy do weryfikacji kontrahentów mogą wykorzystać bazy danych i katalogi firm, takie jak np.:

- Business Finder¹⁸,
- Business Navigator¹⁹,
- Panorama Firm²⁰,
- Polskie Książki Telefoniczne²¹,
- Kompas²².

Znając adresy miejsc prowadzenia działalności czy siedziby firm, możliwe jest sprawdzenie, gdzie one się znajdują i czy np. są to miejsca, w których, z uwagi na lokalizację, dany rodzaj działalności może być faktycznie prowadzony. Weryfikację można spróbować przeprowadzić bez udawania się pod te adresy. Od kilku lat popularnością cieszy się serwis internetowy Google Maps²³, w którym można sprawdzić adresy i nieruchomości znajdujące się pod danym adresem. Ograniczenia

¹⁵ <https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/>

¹⁶ <https://rejstry.ure.gov.pl/>

¹⁷ <https://rejestr-bdo.mos.gov.pl/Registry/Index>

¹⁸ <https://www.biznesfinder.pl/>

¹⁹ <http://www.baza-firm.com.pl/>

²⁰ <http://www.pf.pl/>

²¹ <http://www.pkt.pl/>

²² <https://pl.kompass.com/>

²³ <https://www.google.com/maps/>

wprowadzone w związku z pandemią COVID-19 spowodowały, że skorzystanie z możliwości weryfikacji adresów oferowanych przez serwis internetowy jest nie tylko łatwe, ale również bezpieczne (nie ma ryzyka zarażenia się podczas podróży w celu sprawdzenia adresu siedziby czy miejsca prowadzenia działalności gospodarczej). Do zobaczenia, co znajduje się pod danym adresem, przydatna jest funkcja Google Street View, pozwalająca na wirtualne oglądanie danej lokalizacji i zdjęć budynków. Może to mieć znaczenie w przypadku, gdy kontrahent twierdzi, że posiada pod danym adresem place, magazyny lub hale produkcyjne, a ze zdjęć wynika, że pod danym adresem znajduje się np. budynek mieszkalny. Oczywiście informacje pozyskane w ten sposób mogą być nieaktualne choćby ze względu na opóźnienia w aktualizacji zdjęć. Sprawdzenie, co znajduje się pod adresem wskazanym przez kontrahenta, może mieć wpływ na ocenę dochowania przez przedsiębiorcę należytej staranności.

W *Metodyce* zwraca się uwagę na transakcje, w których cena oferowanego przez kontrahenta towaru znacząco odbiega od ceny rynkowej bez ekonomicznego uzasadnienia. Zalecana jest weryfikacja przez przedsiębiorcę cen towarów będących przedmiotem transakcji gospodarczych. Informacje dotyczące ceny rynkowej towaru można uzyskać, korzystając z narzędzi informatycznych dostępnych online. Przydatnym źródłem informacji o aktualnych cenach rynkowych są m.in. strony internetowe importerów i producentów. Dostępne online są strony internetowe giełd towarowych, gdzie można znaleźć ceny różnych towarów. Przykładem strony internetowej, zawierającej m.in. ceny produktów rolnych, jest portal internetowy Kujawsko-Pomorskiego Ośrodka Doradztwa Rolniczego w Minikowie²⁴. Ceny surowców można znaleźć np. na stronie internetowej Bankier.pl²⁵. Podobne informacje można uzyskać również, kontaktując się np. za pośrednictwem e-maila z producentami towaru lub importerami, którzy przesyłając oferty handlowe, podają ceny oferowanych towarów. Tego typu informacje pozwolą przedsiębiorcy dokonać oceny, czy cena proponowana przez kontrahenta jest ceną rynkową, a w konsekwencji czy powinna wzbudzić jego wątpliwości co do rzetelności transakcji i spowodować dalszą weryfikację kontrahenta lub warunków transakcji.

Kolejną okolicznością wskazaną w *Metodyce*, która winna skłonić przedsiębiorcę do weryfikacji transakcji pod kątem ewentualnego uczestnictwa w oszustwie, jest brak strony internetowej kontrahenta i jego nieobecność w mediach społecznościowych. Przedsiębiorca zamierzając dokonać transakcji o dużej wartości, powinien sprawdzić, czy kontrahent ma stronę internetową lub jest obecny w mediach społecznościowych. Może wykorzystać do tego celu wyszukiwarki internetowe, takie jak Google, Bing czy Yahoo. Weryfikacji obecności kontrahenta w mediach społecznościowych można dokonać, korzystając z serwisów społecznościowych, takich jak Facebook, Twitter czy Instagram. Sprawdzenie takich

²⁴ <https://ekonomika.kpodr.pl/2021/03/19/raporty/>

²⁵ <https://www.bankier.pl/surowce/notowania>

informacji może mieć znaczenie dla oceny przez organy podatkowe dochowania należytej staranności.

Jeśli kontrahent ma stronę internetową, istnieje możliwość weryfikacji jego domeny przy użyciu odpowiednich serwisów internetowych, np. darmowego narzędzia WHOIS²⁶. Po wpisaniu nazwy strony pojawią się informacje:

- o stanie domeny (czy jest aktywna),
- o dacie końcowej okresu rozliczeniowego (kiedy wygaśnie),
- o dacie jej utworzenia,
- o nazwie serwerów obsługujących daną domenę,
- o firmie, w której została zarejestrowana,
- kto jest właścicielem domeny.

W przypadku domen .eu trzeba użyć wyszukiwarki na portalu Eurid.eu²⁷, czyli European Registry for Internet Domains. Przydatne może okazać się również sprawdzenie daty pojawienia się na stronie internetowej oferty handlowej. Można tego dokonać, korzystając z narzędzia udostępnionego na portalu Archive.org²⁸, pozwalającego prześledzić (na przestrzeni lat) zmiany, jakie nastąpiły na stronie WWW.

Informacje, które można uzyskać, weryfikując stronę internetową kontrahenta, dotyczące np. daty uruchomienia strony czy lokalizacji serwera, na którym znajduje się domena, mogą być wykorzystane do sprawdzenia wiarygodności kontrahenta. Przykładowo kontrahent przedstawia się jako podmiot renomowany, funkcjonujący od lat na rynku, podczas gdy jego strona internetowa została założona kilka dni przed nawiązaniem kontaktów handlowych, na serwerze znajdującym się za granicą, w państwie będącym rajem podatkowym. Tego typu informacje powinny skłonić przedsiębiorstwo do dokonania oceny rzetelności kontrahenta.

Warto podkreślić, że wiele czynności, które może wykonać przedsiębiorca, a które mogą mieć znaczenie przy ocenie dochowania należytej staranności, opisanych w tym rozdziale nie wymaga uiszczenia żadnych opłat z tytułu dostępu do informacji. Na przykład bezpłatny dostęp jest do KRS, CEIDG, REGON czy wyszukiwarek internetowych lub narzędzia WHOIS. Istnieje wiele innych, nieopisanych w rozdziale, źródeł informacji przydatnych do weryfikacji kontrahenta lub transakcji. Przedsiębiorca może np. sprawdzić kondycję finansową kontrahenta w biurach informacji gospodarczej (BIG), takich jak: Biuro Informacji Gospodarczej InfoMonitor (BIG InfoMonitor) czy Krajowy Rejestr Długów Biuro Informacji Gospodarczej SA. Te usługi weryfikacji kontrahenta są płatne, przy czym cena uzależniona jest od ich zakresu. Niektóre z firm (np. Intelligent Risk Monitoring, SkyMinder, K-scanner) proponują autorskie narzędzia informatyczne do automatycznej weryfikacji kontrahentów i partnerów biznesowych.

²⁶ <https://www.dns.pl/> lub <https://who.is/>

²⁷ <https://eurid.eu/pl>

²⁸ <https://archive.org/web/>

Ze względu na to, że *Metodyka* dotyczy transakcji krajowych, w rozdziale w niewielkim stopniu odniesiono się do narzędzi umożliwiających sprawdzenie kontrahentów zagranicznych. Temat ten, również z uwagi na jego obszerność, powinien być przedmiotem odrębnej publikacji.

Wnioski

Wykazano, że dochowanie należytej staranności przez przedsiębiorcę ma duże znaczenie dla zachowania prawa do odliczenia naliczonego VAT. Uczestnictwo w obrocie gospodarczym podmiotów nastawionych na popełnianie oszustw podatkowych powoduje, że dochowanie należytej staranności może stanowić dla przedsiębiorców ogromne wyzwanie. Ministerstwo Finansów i Krajowa Administracja Skarbowa we współpracy ze stroną społeczną wypracowały wskazówki pomocne w ocenie dochowania należytej staranności w VAT przez przedsiębiorców – *Metodykę*.

Pandemia i zagrożenia z nią związane przyspieszyły trwający już od wielu lat proces cyfryzacji życia społecznego i gospodarczego. Transformacja cyfrowa spowodowała pojawienie się nowych narzędzi cyfrowych oraz upowszechnienie dostępu do internetu. Efektywne wykorzystanie nowych możliwości związanych z cyfryzacją stało się ważne również dla przedsiębiorców, m.in. ze względu na możliwość weryfikacji okoliczności wymienionych w *Metodyce* związanych z kontrahentem (kryteria formalne) i transakcjami gospodarczymi (kryteria transakcyjne).

W rozdziale dokonano przeglądu wybranych baz danych i wyszukiwarek dostępnych online, za pomocą których przedsiębiorcy mogą zweryfikować kontrahenta i okoliczności transakcji. Wskazano, jakie informacje ważne dla oceny, czy została dochowana należyta staranność, przedsiębiorca może uzyskać online. Narzędzia internetowe przyporządkowano, z uwagi na dostępne dane, do kryteriów formalnych i transakcyjnych opisanych w *Metodyce*. Pozwoliło to stwierdzić, że narzędzia te w większym stopniu są przydatne do weryfikacji kryteriów formalnych niż transakcyjnych. Ma to związek z dużo większą liczbą kryteriów transakcyjnych niż formalnych, a także z zakresem okoliczności dotyczących transakcji, które powinny wzbudzić wątpliwości przedsiębiorcy. Sprawdzenie niektórych kryteriów transakcyjnych wymaga analizy nieograniczającej się wyłącznie do danych dostępnych online. Przykładem może być propozycja kontrahenta zawarcia transakcji bez ryzyka gospodarczego.

Analiza treści *Metodyki* oraz wybranych narzędzi cyfrowych dostępnych online pozwala postawić i obronić tezę, że dochowanie należytej staranności nawet w sytuacjach ekstremalnych dla gospodarki, takich jak pandemia, jest możliwe m.in. dzięki wykorzystaniu narzędzi informatycznych i baz danych. Mimo że nie wszystkie okoliczności wymienione w *Metodyce* można zweryfikować przy

wykorzystaniu narzędzi cyfrowych, to przydatność tych narzędzi do sprawdzenia kontrahenta i transakcji, a w konsekwencji do dochowania należytej staranności, jest bardzo duża.

Bibliografia

- Cisek, S. (2020, 22 lipca). *Wywiad biznesowy / biały wywiad / OSINT / wywiad jawnoźródłowy*. <http://sabinacisek.blogspot.com/2015/12/ciecierski-marek-2009.html>
- European Commission. (2018). *The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*. <https://tinyurl.com/2p8k6je4>
- Komisja Europejska. (2012, 6 grudnia). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady. Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0722&from=PL>
- Komitet Podatkowy Pracodawców RP. (2014, 3 lipca). *Konsultacje aktów prawnych. Projekt Ministerstwa Finansów pn. List ostrzegawczy*. <http://komitetpodatkowy.pl/pages/konsultacje-aktow-prawnych/projekt-list-ostrzegawczy>
- Kulesza, J. (2017, 6 kwietnia). *Interpelacja nr 11813 w sprawie przesłanki należytej staranności w odniesieniu do podatku VAT*. <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=09FD2CC4&view=5>
- Liedel, K. i Serafin, T. (2011). *Otwarte źródła informacji w działalności wywiadowczej*. Difin.
- Malinowski, M. (2017, 18 września). „Znikający podatek” to zagrożenie dla uczciwych przedsiębiorców. <https://www.prawo.pl/podatki/znikajacy-podatek-to-zagrozenie-dla-uczciwych-przedsiębiorców,25684.html>
- Mazur, J. (2014, 21 czerwca). *List ostrzegawczy pomoże przedsiębiorcom uniknąć oszustów podatkowych*. <https://www.prawo.pl/podatki/list-ostrzegawczy-pomoze-przedsiębiorcom-uniknac-oszustow-podatkowych,14951.html>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2014a, 25 sierpnia). *List ostrzegawczy do przedsiębiorców*. <https://tinyurl.com/bup48a7n>
- MF. (2014b, 13 listopada). *List do podatników VAT ws. zagrożenia oszustwami w obrocie paliwami*. <https://tinyurl.com/28j3mm5k>
- MF. (2016, 9 maja). *List ostrzegawczy ws. wyłudzenia VAT w obrocie olejem rzepakowym*. <https://tinyurl.com/2cm263zf>
- MF. (2018a, 25 kwietnia). *Metodyka dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych (prezentacja)*. https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=18060c16-d68b-4f66-a4e7-e63e3a730030&groupId=764034
- MF. (2018b). *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf>
- MF. (2021). *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. <https://tinyurl.com/t59r6hra>

- Mielniczuk-Stelmach, M. (2017). Oszustwa karuzelowe w podatku VAT w kontekście działań kontroli skarbowej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 488, 126–135. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.488.11>
- Minister Finansów. (2019, 15 lutego). *Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji (PT8.056.2.2018)*. <https://www.gov.pl/attachment/437eaddc-34eb-4eb1-9291-4e5d77466a40>
- Minister Finansów. (2022). *Pismo Ministra Finansów do Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 9 listopada 2022 r., nr PT6.054.1.2022. Odpowiedź na interpelację nr 36820 w sprawie dochowania należytej staranności w transakcjach wewnątrzwspółnotowych*. <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCL2JJZ/%24FILE/i36820-o1.pdf>
- Minister Rozwoju i Finansów. (2017). *Pismo Ministra Rozwoju i Finansów do Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 11 maja 2017 r., nr PT1.054.21.2017. ALX.256. Odpowiedź na interpelację nr 11813 w sprawie przesłanki należytej staranności w odniesieniu do podatku VAT*. <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATT625957B9/%24FILE/i11813-o1.pdf>
- Mroziewicz, K. (2007). *Czas pluskiew*. Wydawnictwo „Wołoszański”.
- Podatki.gov.pl. (b.d.). *Zaświadczenie o sytuacji podatkowej innego przedsiębiorcy*. Pobrane 27 lutego 2023 z <https://www.podatki.gov.pl/zaswiadczenia/o-sytuacji-podatkowej-innego-przedsiębiorcy/>
- Radziszewski, G. (b.d.). *Przeciwdziałaj szpiegostwu konkurencji i bądź o krok przed nią!* Pobrane 3 lutego 2023 z <https://businessinsider.com.pl/biznes/przeciwdziałaj-szpiegostwu-konkurencji-i-badz-o-krok-przed-nia/r5114w6>
- Rezolucja. (2019). Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)) (Dz. Urz. UE C 108/02 z 26.03.2021). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IP0240&from=EN>
- Trzeciakowska, J. (2019). OSINT jako narzędzie zarządzania strategicznego. W: *Raport Fundacji Instytut Bezpieczeństwa i Strategii. Wyzwania dla bezpieczeństwa współczesnej Polski* (s. 53–60). Instytut Bezpieczeństwa i Strategii. <http://fundacjaibis.pl/wp-content/uploads/2019/10/RAPORT-Wyzwania-dla-bezpiecze%C5%84stwa-wsp%C3%B3%C5%82czesnej-Polski-FIBiS.pdf>
- Ustawa. (1997). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa. (2018). Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.).
- Wyrok NSA. (2022). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2022 r., sygn. akt I FSK 365/19. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D10E9E76F>
- Wyrok TSUE. (2006a). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03. EU:C:2006:16.
- Wyrok TSUE. (2006b). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04. EU:C:2006:446.
- Wyrok TSUE. (2007). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04. EU:C:2007:548.

- Wyrok TSUE. (2012). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 października 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11. EU:C:2012:373.
- Wyrok TSUE. (2014). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie C-131/13. EU:C:2014:2455.
- Wyrok TSUE. (2015). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14. EU:C:2015:719.
- Zarządzenie. (2017). Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 czerwca 2017 r. w sprawie konsultacji podatkowych (Dz. Urz. MRiF z 2017 r., poz. 122). <https://tinyurl.com/57ttw5zf>

Rozdział 8

MIĘDZYNARODOWA POMOC ADMINISTRACYJNA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UE W ZAPOBIEGANIU I ZWALCZANIU OSZUSTW ZWIĄZANYCH Z VAT¹

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/8>

Agnieszka Krysztofiak

Krajowa Administracja Skarbowa
krysztofiak.a@interia.pl

International administrative assistance of EU Member States in preventing and combating VAT fraud

Abstract

Purpose: The purpose of the chapter is to identify and present the rules of administrative assistance between EU Member States in the field of VAT aimed at combating fraud. Administrative assistance instruments such as automatic exchange of information, information exchange on request, information exchange without prior request, Eurofisc network, Multilateral Controls (MLC) and Presence in Administrative Offices and Participation in Administrative Enquiries (PAOE) were characterised and compared. Finally, the challenges faced by the tax administrations of EU Member States in the combating fraud were presented.

Design/methodology/approach: To achieve the purpose, an analysis of legal acts was used, including in particular Council Regulation (EU) No. 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of Value Added Tax as well as the documents published by the European Commission and issued internal by Supreme Audit Office (Najwyższa Izba Kontroli, NIK).

Findings: Based on the analysis, it can be concluded that close cooperation between administrations is of great importance for the efficiency of the tax authorities of all EU Member States. The exchange of information between Member States should mainly be based on joint analysis of information and joint direct actions. Such an innovative approach will enable full use of the anti-fraud tools available within the European Union and, consequently, will contribute to faster elimination of VAT fraud. Cooperation between countries using the tools described in this chapter is the most appropriate way to combat cross-border VAT fraud.

Keywords: mutual assistance of EU Member States, combating VAT fraud, administrative assistance tools.

¹ Prezentowane w publikacji stanowisko nie stanowi opinii KAS, lecz wyłącznie opinię jej autora.

Sugerowane cytowanie: Krysztofiak, A. (2023). Międzynarodowa pomoc administracyjna państw członkowskich UE w zapobieganiu i zwalczaniu oszustw związanych z VAT. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 158–193). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/8>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Pobór i kontrola VAT należą do kompetencji każdego państwa członkowskiego z osobna, jednakże oszustwa związane z VAT często mają charakter transgraniczny i tym samym powodują poważne straty dla budżetu całej Unii Europejskiej (UE). Państwa członkowskie nie są w stanie samodzielnie rozwiązać problemu wewnątrz-wspólnotowych oszustw tego typu. Stąd potrzeba ścisłej współpracy z organami podatkowymi innych państw członkowskich UE, a także państw spoza UE, jeśli towar jest przemieszczany poza granice UE. Import towarów z państwa trzeciego na terytorium UE, podobnie jak wywóz towaru poza teren UE, niewątpliwie utrudnia prześledzenie całej drogi towaru, obowiązków deklaracyjnych i prawidłowości rozliczenia podatku przez podmioty uczestniczące w łańcuchu transakcji, a także detekcję potencjalnego oszustwa. Ze względu na międzynarodowy charakter oszustw, w tym oszustw typu „znikający podatnik” i karuzelowych, istotne znaczenie dla ich szybkiego wykrywania i zwalczania ma wzajemna pomoc administracyjna w sprawach podatkowych państw członkowskich UE.

W rozdziale zostaną przedstawione zasady współpracy między państwami członkowskimi UE w obszarze VAT, mające na celu zwalczanie oszustw. Zaprezentowane zostaną instrumenty współpracy administracyjnej, takie jak zautomatyzowana wymiana informacji, wymiana informacji na wnioski, wymiana informacji bez uprzedniego wniosku, sieć Eurofisc oraz kontrole MLC i PAOE. Przybliżone zostaną również wyzwania, jakie stoją przed administracjami skarbowymi państw członkowskich UE w kontekście zwalczania oszustw.

1. Podstawy prawne wymiany informacji o VAT

Zniesienie kontroli granicznych w ramach handlu wewnątrz-wspólnotowego w UE sprawiło, że od 1993 r. organy podatkowe jednego państwa członkowskiego muszą polegać na informacjach dotyczących handlu wewnątrz-wspólnotowego i danych statystycznych przekazywanych przez administrację podatkową drugiego państwa członkowskiego. Pierwotnie wymiana tych informacji realizowana była między państwami na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej, uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92. Obecnie wymiana informacji odbywa się z wykorzystaniem mechanizmów współpracy administracyjnej określonych w rozporządzeniu Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości

doданej (dalej: rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010). Rozporządzenie to było zmienione przez:

- rozporządzenie Rady (UE) nr 517/2013 z dnia 13 maja 2013 r. w związku z przystąpieniem Republiki Chorwacji,
- rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 z dnia 5 grudnia 2017 r. w związku z rozszerzeniem od dnia 1 stycznia 2021 r. procedur szczególnych na sprzedaż na odległość towarów i usług innych niż usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub usługi świadczone drogą elektroniczną, przewidzianych w tytule XII rozdział 6 dyrektywy Rady 2006/112/WE,
- rozporządzenie Rady (UE) 2018/1541 z dnia 2 października 2018 r. mające na celu usprawnienie i uproszczenie instrumentów współpracy administracyjnej, w tym Eurofisc,
- rozporządzenie Rady (UE) 2018/1909 z dnia 4 grudnia 2018 r. w związku z ustanowieniem monitorowania prawidłowego stosowania procedury magazynu typu *call-off stock*,
- rozporządzenie Rady (UE) 2020/283 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do środków służących wzmocnieniu współpracy administracyjnej w celu zwalczania oszustw w dziedzinie VAT dotyczące przekazywania i wymiany danych dotyczących płatności, w tym utworzenia systemu CESOP,
- rozporządzenie Rady (UE) 2020/1108 z dnia 20 lipca 2020 r. (obowiązujące od 1 stycznia 2021 r.) dotyczące rozszerzenia zakresu procedur szczególnych i wprowadzenia nowej procedury, zawartej w rozporządzeniu Rady (UE) 2017/2454.

Ponadto uszczegółowienie regulacji wynikających z rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010, zwłaszcza w zakresie realizacji automatycznej wymiany informacji między państwami członkowskimi, znajduje się w przepisach rozporządzenia wykonawczego Komisji nr 79/2012 z dnia 31 stycznia 2012 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

Wskazane rozporządzenia nie wymagają transpozycji do polskiego porządku prawnego, są bezpośrednio stosowane i w całości wiążące. Wprowadzenie regulacji wewnętrznych w tym zakresie w Polsce ma jedynie charakter porządkujący i doprecyzowujący aspekty organizacyjne i techniczne realizowania wymiany informacji o VAT. Zgodnie z informacjami zawartymi w raporcie Najwyższej Izby Kontroli (NIK) z kontroli przeprowadzonej w zakresie przeciwdziałania wyłudzeniom VAT sposób realizacji wymiany informacji o VAT z państwami członkowskimi Unii Europejskiej i nadzoru nad tą wymianą został uregulowany na poziomie krajowym Zarządzeniem nr 37 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 6 marca 2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT (NIK, 2018). W dokumencie tym określono zadania poszczególnych polskich jednostek i osób zaangażowanych

w procesie wymiany informacji o VAT, sposób prowadzenia korespondencji między nimi oraz zasady postępowania w zakresie obsługi wniosków. Zarządzenie to zaktualizowało Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT (Zarządzenie, 2012).

2. Zasady wymiany informacji

W preambule rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 podkreślono, że państwa członkowskie mają pomagać sobie wzajemnie oraz współpracować z Komisją poprzez wymianę informacji, aby zapewnić prawidłowe stosowanie VAT w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz importu towarów. Współpraca ta jest ukierunkowana na dokonywanie prawidłowego wymiaru VAT, co wiąże się nie tylko z kontrolą prawidłowości stosowania podatku należnego na swoim terytorium. Zgodnie z art. 1 ust. 2 wskazanego rozporządzenia państwa mają obowiązek dbania o dochody z VAT we wszystkich państwach członkowskich. Stąd konieczność udzielania pomocy innym państwom.

Wymiana informacji między administracjami podatkowymi państw członkowskich UE ma zatem umożliwiać monitorowanie i weryfikowanie obowiązków podatkowych podatników. Udostępnianie określonych kategorii informacji odpowiednim organom podatkowym ma pomagać w dokonaniu właściwego wymiaru VAT i w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT. Dzielenie się informacjami tym samym zapobiega unikaniu opodatkowania transakcji oraz przyczynia się do zwalczania oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych, oszustw typu „znikający podatnik”, w tym oszustw karuzelowych. Przestępstwa te są trudne do wykrycia z poziomu jednego państwa, gdyż dotyczą zwykle produktów małych lub o wysokiej wartości. Mogą także dotyczyć wartości niematerialnych i prawnych.

W preambule rozporządzenia podkreślono również, że by móc skutecznie zwalczać oszustwa, państwa powinny dostarczać informacji bez uprzedniego wniosku, także w sposób zautomatyzowany. Wymieniane dane między właściwymi organami państwowymi mogą być następnie wykorzystane przez organy administracji skarbowej w określonych procedurach administracyjnych, co niewątpliwie daje państwom członkowskim dużą swobodę działania. Rozporządzenie określiło zasady umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę i wymianę informacji o VAT, a także procedury umożliwiające gromadzenie i wymianę takich informacji drogą elektroniczną, w sposób zautomatyzowany. Ponadto rozporządzenie zobligowało państwa członkowskie do umożliwienia podmiotom uczestniczącym w transakcjach wewnątrzspółnotowych dokonywania weryfikacji ważności numerów identyfikacyjnych VAT kontrahentów – podmiotów ze wszystkich krajów UE zarejestrowanych do transakcji wewnątrzspółnotowych.

Państwa członkowskie uzgodniły, że przekazywanie informacji ma się odbywać drogą elektroniczną. W tym celu wykorzystywana jest platforma łączności i wymiany danych CCN/CSI (Common Communications Network/Common Systems Interface), za rozwój której odpowiada Komisja Europejska. CCN/CSI to wspólna sieć łączności/wspólny system połączeń, zaprojektowana w latach 90. XX w., a działająca od 1999 r. CCN/CSI umożliwia wymianę informacji w zakresie podatków (VAT i akcyzy) oraz ceł pomiędzy administracjami podatkowymi i celnymi. Na bezpieczeństwie sieci CCN/CSI bazuje wiele aplikacji. Jedną z nich jest aplikacja do wymiany poczty elektronicznej między państwami UE – aplikacja CCN mail (Wasilewski i Bischoff, 2018, s. 290).

Państwa wymieniają się informacjami i dokumentami w obszarze VAT za pośrednictwem właściwych organów, wyznaczonych w drodze delegacji do współpracy i kontaktów biur – centralnych biur łącznikowych (CBL lub CLO, *central liaison office*). W Polsce funkcję centralnego biura łącznikowego pełni Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie, będące wyodrębnionym zespołem komórek organizacyjnych Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (IAS w Poznaniu, 2018). Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie realizuje zadania związane ze współpracą międzynarodową z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz państwami trzecimi w zakresie wymiany informacji podatkowych oraz wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych. Do zadań Biura należy m.in.:

- realizacja wniosków polskich podatników o potwierdzenie numerów identyfikacyjnych VAT ich kontrahentów z UE,
- wymiana informacji o podatnikach VAT i VAT w handlu wewnątrzspółnotowym z państwami członkowskimi UE oraz z innymi państwami na podstawie stosowanych umów,
- analiza danych uzyskanych w ramach wymiany informacji podatkowych w kontekście zwalczania oszustw podatkowych (IAS w Poznaniu, 2022).

Zgodnie z rozporządzeniem Rady (UE) nr 904/2010 każda właściwa władza oprócz CLO może wyznaczyć kolejny organ – łącznikowy organ administracyjny (*liaison department*). Jest to organ o mniejszym zakresie działania niż CLO, posiadający węższe szczególne uprawnienia, które mają służyć bezpośredniej wymianie informacji o VAT, ograniczonej np. miejscowo bądź rzeczowo. Dodatkowo właściwy organ może wyznaczyć tzw. właściwych urzędników (*competent official*), czyli urzędników, którzy mogą dokonywać bezpośredniej wymiany informacji o VAT (Biegalski, 2004). W Polsce funkcjonują np. w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu, Opolu i Katowicach łącznikowe organy administracyjne do bezpośredniej współpracy w zakresie swojej właściwości z Urzędem Skarbowym dla Regionu Moravian-Silesian, Urzędem Skarbowym dla Regionu Olomouc, Urzędem Skarbowym dla Regionu Pardubice, Urzędem Skarbowym dla Regionu Hradec Králové oraz Urzędem Skarbowym dla Regionu Liberec w zakresie ich właściwości. Określeni pracownicy tych organów podatkowych zostali

wyznaczeni na właściwych urzędników do bezpośredniej wymiany informacji (Zarządzenie, 2012). Krajowa Administracja Skarbowa, mając na uwadze szybką wymianę informacji o VAT między państwami członkowskimi UE graniczącymi z terytorium Polski, zawarła porozumienia o współpracy bezpośredniej w zakresie zwalczania oszustw w VAT z administracjami podatkowymi Czech, Słowacji, Litwy i Węgier. Ostatnie porozumienie zawarto 24 lipca 2020 r. z administracją Niemiec (KAS, 2020).

Wnioski o udzielenie pomocy przygotowane przez przedstawicieli administracji podatkowych i załączone do nich zgromadzone dokumenty wymieniane między CLO mogą być sporządzone w jakimkolwiek języku, który został uzgodniony między zainteresowanymi stronami. Polska administracja skarbową wymienia informacje o VAT w języku angielskim, niemieckim lub francuskim. Wymiana informacji w innych językach UE, w tym w języku polskim, jest także dopuszczalna, jeżeli wynika to ze stosownego porozumienia (Zarządzenie, 2012).

Państwa udzielają sobie informacji pod warunkiem, że liczba i charakter generowanych wniosków o udzielenie informacji nie powodują nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych. Ponadto wnioskodawca – organ podatkowy w danym państwie członkowskim zwracającym się o pomoc administracyjną – musi wykazać, że w pierwszej kolejności wyczerpał źródła informacji dostępne w swoim kraju.

Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 nie nałożyło obowiązku przeprowadzenia określonego postępowania, tzn. państwa członkowskie nie są zobligowane do wszczęcia w każdym przypadku kontroli podatkowej bądź prowadzenia postępowania podatkowego. Podobnie nie ma obowiązku udzielenia informacji, jeśli prawo czy praktyka administracyjna państwa członkowskiego odpowiadającego nie upoważnia do prowadzenia takiego postępowania, gromadzenia lub używania takich informacji dla własnych celów. Oznacza to, że gromadzenie informacji i dokumentów odbywa się na zasadach i zgodnie z przepisami wewnętrznymi państwa udzielającego pomocy. Właściwy organ zobligowany do przygotowania odpowiedzi może odmówić dostarczenia informacji, gdyby nie było możliwe otrzymanie podobnych informacji z innego państwa, tzn. gdy państwo wnioskujące o pomoc samo nie jest w stanie dostarczyć podobnych informacji. Państwa współpracują zatem i wymieniają się informacjami na zasadach wzajemności.

Ponadto w rozporządzeniu podkreślono, że państwo członkowskie może odmówić udzielenia informacji w przypadku, gdy przekazanie informacji wiązałoby się z ujawnieniem tajemnicy handlowej, przemysłowej, zawodowej, procesu produkcyjnego lub jakichkolwiek informacji, których ujawnienie mogłoby naruszyć porządek publiczny. Należy jednak podkreślić, że z udzielenia pomocy i przekazania wnioskowanych informacji nie zwalnia organu podatkowego danego kraju fakt, że żądane informacje nie są w posiadaniu tegoż organu, gdy uzyskanie informacji, dokumentów wymaga np. kontaktu z podatnikiem bądź też informacje znajdują się w posiadaniu instytucji finansowej.

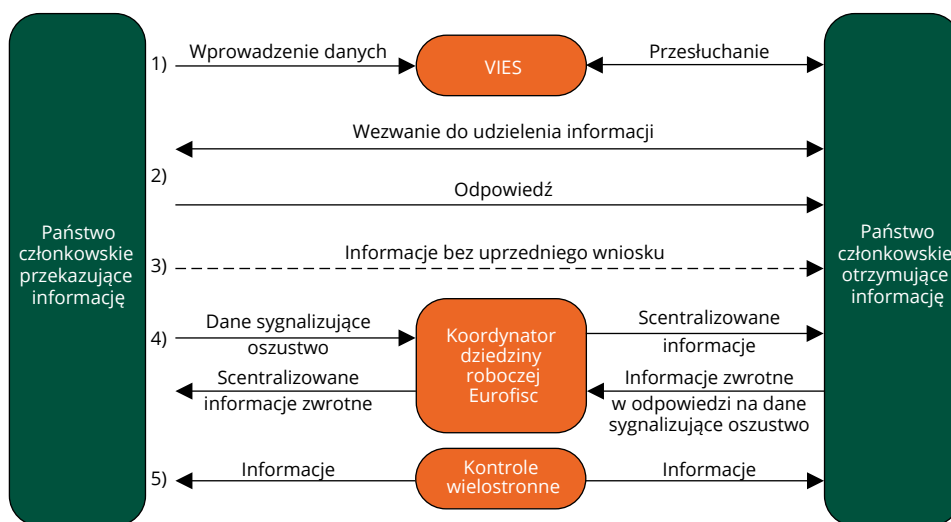
Państwa uzgodniły również minimalny próg uprawniający do złożenia wniosku o udzielenie pomocy. Co do zasady kwota transakcji lub kwota rozbieżności

między transakcjami wskazana we wniosku powinna przekraczać próg 15 000 euro (Zarządzenie, 2012).

Przepisy rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 ustanowiły również instrumenty współpracy administracyjnej, do których można zaliczyć:

- zautomatyzowaną wymianę informacji,
- wymianę informacji na wniosek,
- wymianę informacji bez uprzedniego wniosku,
- sieć Eurofisc,
- kontrole jednoczesne,
- obecność w urzędach administracyjnych i udział w postępowaniu administracyjnym.

Na rysunku 1 pokazano, w jaki sposób działają poszczególne narzędzia współpracy międzynarodowej, które w dalszej części rozdziału zostaną szczegółowo zaprezentowane.

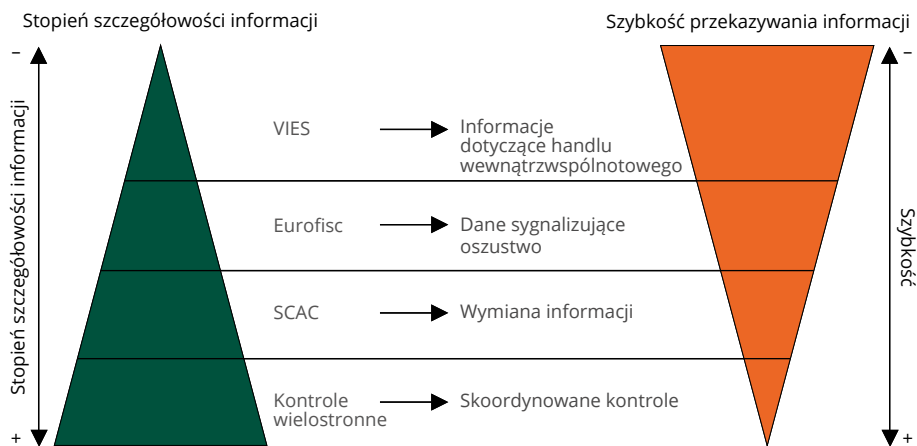


VIES – system wymiany informacji o VAT

Rysunek 1. Narzędzia współpracy międzynarodowej

Źródło: na podstawie (ETO, 2015, s. 16).

Instrumenty te cechują się różnym stopniem zaawansowania, różnym sposobem i czasem procedowania oraz w różnym stopniu angażują administracje skarbowe państw UE. W danej sprawie możliwe jest wykorzystanie jednego z tych narzędzi, jednakże dla lepszej skuteczności w działaniu i pełnego wykorzystania środków, jakimi dysponują państwa członkowskie w obszarze zwalczania wyłudzeń w VAT o charakterze transgranicznym, zasadne jest jednoczesne wykorzystanie kilku narzędzi (Kłosoński, 2018, s. 142).



VIES – system wymiany informacji o VAT

SCAC – wymiana informacji na formularzach SCAC opracowanych przez Stały Komitet Współpracy Administracyjnej

Rysunek 2. Uszeregowanie narzędzi współpracy administracyjnej pod względem stopnia szczegółowości informacji oraz szybkości ich przekazywania

Źródło: na podstawie (ETO, 2015, s. 17).

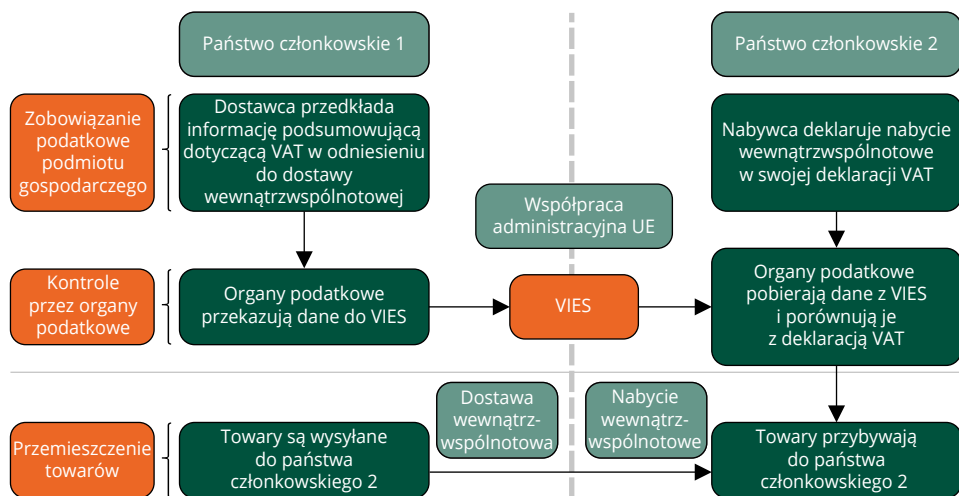
Na rysunku 2 przedstawiono uszeregowanie instrumentów współpracy międzynarodowej pod względem stopnia szczegółowości przekazywanych informacji oraz szybkości ich przekazywania. Z rysunku wynika, że system VIES umożliwia najszybszy dostęp do zagranicznych informacji. Z kolei im bardziej szczegółowych informacji potrzebuje administracja, tym bardziej złożony jest proces pozyskiwania tych informacji z zagranicy. Najbardziej szczegółowe informacje są przekazywane w ramach kontroli wielostronnych, które umożliwiają zebranie kompletnych informacji oraz dokumentów dotyczących podmiotów zaangażowanych w oszukańczy łańcuch transakcji w różnych państwach.

3. VIES i zautomatyzowana wymiana informacji

W rozporządzeniu Rady (UE) nr 904/2010 każde państwo członkowskie UE zobowiązane zostało do zbierania i przechowywania w systemie elektronicznym danych podatników VAT zarejestrowanych dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych oraz informacji o dokonanych przez nich transakcjach wewnątrzspółnotowych. Chodzi tu o informacje na temat wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, transakcji wewnątrzspółnotowego świadczenia usług na rzecz osób posiadających numer identyfikacyjny VAT, dokonanych przez podmioty gospodarcze zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim gromadzącym informacje, a także informacje o nabywcach zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczono

towary w drodze wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Państwa gromadzą te informacje za pomocą systemu VIES (VAT Information Exchange System). W systemie tym państwa są zobowiązane przechowywać również dane dotyczące tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osób, którym nadano numer identyfikacyjny VAT dla celów dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych, oraz datę nadania takiego numeru. W systemie należy gromadzić także informacje na temat numerów identyfikacyjnych VAT nieważnych wraz z datą utraty ważności numeru VAT UE. Możliwe jest wówczas prześledzenie historii danego numeru identyfikacyjnego VAT (Lipniewicz, 2012, s. 47).

Wszystkie te informacje są gromadzone, a następnie w sposób zautomatyzowany udostępniane organom skarbowym wszystkich państw członkowskich UE. Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 obliguje państwa członkowskie do uaktualniania informacji dostępnych w elektronicznym systemie oraz dbania o ich kompletność i dokładność. Gromadzone dane pochodzą z informacji podsumowujących VAT UE składanych przez podatników VAT w związku z dokonaniem wewnątrzspółnotowej transakcji dostawy towarów zwolnionych z VAT bądź wewnątrzspółnotowej transakcji świadczenia usług. Informacje podsumowujące muszą zawierać całkowitą wartość towarów dostarczonych do poszczególnych nabywców w innych państwach członkowskich. Nabywca jest zobowiązany z kolei zgłosić zakup wewnątrzspółnotowy organom podatkowym w państwie członkowskim przeznaczenia. Na rysunku 3 przedstawiono, jak wewnątrzspółnotowe dostawy towarów są zgłaszane i kontrolowane przez organy skarbowe państw członkowskich UE za pomocą VIES.



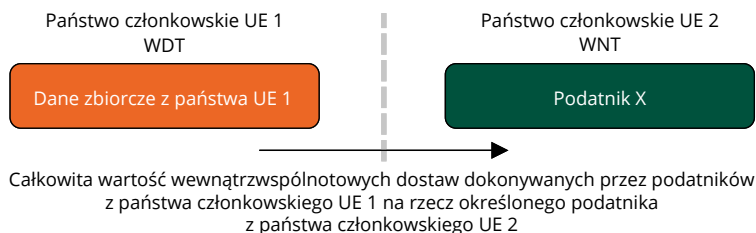
VIES – system wymiany informacji o VAT

Rysunek 3. Działanie systemu VIES

Źródło: na podstawie (ETO, 2015, s. 12).

Wymiana informacji o dokonanych transakcjach wewnątrzspółnotowych realizowana za pośrednictwem systemu VIES między organami skarbowymi państw członkowskich zgodnie z art. 21 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 odbywa się na dwóch poziomach szczegółowości:

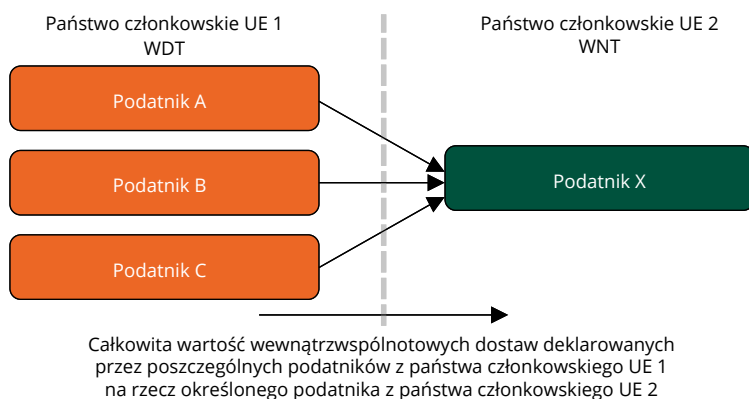
- poziom I obejmuje wartość wszystkich wewnątrzspółnotowych dostaw towarów i wszystkich transakcji wewnątrzspółnotowego świadczenia usług na rzecz osób posiadających numer identyfikacyjny VAT, dokonanych przez wszystkie podmioty gospodarcze zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim dostarczającą informacje (rysunek 4),
- poziom II obejmuje całkowitą wartość dostaw towarów i świadczonych usług przez każdą z osób na rzecz każdej z osób posiadających numer identyfikacyjny VAT (rysunek 5).



WDT – wewnątrzspółnotowa dostawa towarów
WNT – wewnątrzspółnotowe nabycie towarów

Rysunek 4. Poziom I wymiany informacji w VIES

Źródło: opracowanie własne.



WDT – wewnątrzspółnotowa dostawa towarów
WNT – wewnątrzspółnotowe nabycie towarów

Rysunek 5. Poziom II wymiany informacji w VIES

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, w systemie VIES każdego kraju członkowskiego UE zgromadzone są dane własne, pochodzące z informacji podsumowujących VAT UE oraz ich korekt składanych przez podatników rozliczających się w danym państwie. Każde państwo UE poprzez VIES ma dostęp także do danych zewnętrznych udostępnianych przez inne administracje skarbowe w zakresie informacji na temat wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i świadczenia usług wykazywanych w informacjach podsumowujących VAT UE i korekt tych informacji deklarowanych przez kontrahentów. System VIES jest istotnym narzędziem współpracy międzynarodowej, umożliwiającym administracjom skarbowym państw UE weryfikację przepływu towarów między krajami członkowskimi UE, monitorowanie wartości deklarowanych przez podatników transakcji wewnątrzwspólnotowych, sprawdzenie zasadności stosowania przez podatników uprzywilejowanych stawek VAT dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, a także prawidłowości opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Polska administracja skarbowa w momencie przystąpienia do Unii Europejskiej zdecydowała się gromadzić w systemie VIES nie tylko dane o wewnątrzwspólnotowych dostawach, lecz także o wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów deklarowanych przez polskich podatników. Dane takie gromadzą również Węgry, Portugalia, Grecja, Litwa i Hiszpania (NIK, 2010, s. 21). Należy jednak zaznaczyć, że gromadzenie danych nie oznacza ich udostępniania zagranicznym organom podatkowym. Z perspektywy działania polskich organów skarbowych zbieranie takich kompleksowych danych ułatwia zarówno wykrywanie nieprawidłowości w obszarze transakcji wewnątrzwspólnotowych, jak i proces weryfikacji poprawności deklarowanych przez polskich podatników informacji o transakcjach wewnątrzwspólnotowych w składanych informacjach podsumowujących VAT UE i w deklaracjach VAT polskich podatników. Niewątpliwie tak rozbudowane funkcjonalnie narzędzie pozwala na wstępną identyfikację nieprawidłowości i nadużyć w obszarze VAT, a w konsekwencji jest także przydatne w wykrywaniu potencjalnych oszustw w transakcjach wewnątrzwspólnotowych (NIK, 2010, s. 21).

Podstawowym zadaniem organów podatkowych w Polsce w zakresie zapobiegania oszustwom związanym z VAT oraz ich wykrywania i zwalczania jest weryfikowanie poprawności wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez podmioty dokonujące transakcji wewnątrzwspólnotowych na podstawie danych wymienianych przez państwa członkowskie. W raporcie NIK podkreślono, że urzędy skarbowe powinny na bieżąco sporządzać i analizować raporty m.in. o podatnikach, których dane o transakcjach wewnątrzwspólnotowych wykazane w informacji podsumowującej VAT UE różnią się od danych wykazanych przez nich w deklaracjach podatkowych VAT, a także analizować występujące rozbieżności między deklarowanymi informacjami o transakcjach wewnątrzwspólnotowych pochodzących z polskich baz źródłowych a informacjami otrzymywanymi z krajów członkowskich, w których zarejestrowani są kontrahenci polskich podatników (NIK, 2010, s. 21). Wykazywane w raportach niezgodności dotyczą np.:

- podatników, którzy nie wykazali transakcji wewnątrzwspólnotowych, podczas gdy z informacji otrzymanych z UE wynikają kwoty nabyć lub gdy występują różnice w kwotach transakcji wykazywanych przez podatników polskich i ich kontrahentów z UE,
- podatników, którzy wykazali transakcje wewnątrzwspólnotowe z kontrahentem, którego numer VAT UE nie był aktywny w danym okresie.

W raporcie NIK wymieniono ważniejsze raporty, których wygenerowanie umożliwia system VIES:

- raport z porównania danych o transakcjach wewnątrzwspólnotowych wykazywanych w deklaracjach podatkowych VAT i informacjach podsumowujących VAT UE przez polskich podatników,
- raport o polskich podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji podsumowującej,
- raport o polskich podatnikach niezarejestrowanych dla VIES (nieuprawnionych do wewnątrzwspólnotowych dostaw lub nabyć), którzy posiadają ważne rozliczenia w VIES,
- raport o polskich podatnikach ze złożoną informacją VAT UE bez ważnej deklaracji VAT,
- raport o polskich podatnikach z ważną, niezerową deklaracją VAT bez zatwierdzonego dokumentu VAT UE,
- komunikaty dotyczące sprawdzenia numerów VAT nabywców,
- raporty z porównań w zakresie transakcji wewnątrzwspólnotowych między dokumentami VIES a informacjami uzyskanymi z innych krajów UE (NIK, 2010, s. 22).

Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 zobligowało państwa członkowskie do umożliwienia podmiotom uczestniczącym w transakcjach wewnątrzwspólnotowych weryfikacji ważności numerów identyfikacyjnych VAT kontrahentów – podmiotów ze wszystkich krajów UE zarejestrowanych do transakcji wewnątrzwspólnotowych. W Polsce zasady korzystania z systemu VIES przez podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych pierwotnie regulowało Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 dnia kwietnia 2004 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej. Obecnie obowiązuje Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Odpowiednie zapisy zawarto również w Ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). W świetle art. 97 ust. 17 i 18 tej ustawy naczelnik urzędu skarbowego lub wyznaczona przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych jednostka organizacyjna potwierdza,

na wniosek zainteresowanego, zidentyfikowanie określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju albo informuje o braku takiego potwierdzenia. Zainteresowanym może być podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mający interes prawny w uzyskaniu potwierdzenia. Wniosek taki składa się na piśmie, faksem, telefonicznie albo pocztą elektroniczną (art. 97 pkt 18 ustawy o VAT). Z analizy *Regulaminu organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu* (IAS w Poznaniu, 2022) wynika, że to właśnie Biuro Wymiany Informacji Podatkowych z siedzibą w Koninie jest jednostką wyznaczoną przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych do potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski. Podsumowując, gromadzone i udostępniane za pośrednictwem systemu VIES dane o podatnikach VAT umożliwiają szybką i skuteczną wymianę informacji o podmiotach zarejestrowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych w obrębie UE (IAS w Poznaniu, 2022).

4. Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku

Państwa członkowskie na mocy rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 otrzymały również uprawnienia do przekazywania sobie informacji bez uprzedniego wniosku. Odbywa to się przy zastosowaniu dwóch trybów. Po pierwsze, państwa przekazują sobie wzajemnie drogą automatycznej wymiany informacji (w trybie art. 14 wymienionego rozporządzenia) dane na temat przypadków, w których organ podatkowy jednego państwa uzna, że opodatkowanie następuje w państwie członkowskim przeznaczenia, a informacje dostarczone przez państwo członkowskie pochodzenia są niezbędne dla skuteczności systemu kontroli państwa członkowskiego przeznaczenia. Po drugie, przesłanką przekazania informacji w tym trybie jest sytuacja, gdy państwo członkowskie ma podstawy sądzić, że zostały naruszone przepisy dotyczące VAT w innym państwie członkowskim lub gdy istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim UE. Państwa uzgodniły między sobą dokładne kategorie informacji podlegających wymianie automatycznej oraz częstotliwość takiej wymiany z każdej kategorii. Kategorie informacji podlegających wymianie automatycznej oraz częstotliwość ich przekazywania zostały określone w rozporządzeniu wykonawczym Komisji nr 79/2012 z dnia 31 stycznia 2012 r. Zgodnie z art. 2 tego rozporządzenia przedmiotem wymiany automatycznej mogą być dwie kategorie informacji. Pierwszą z nich stanowią informacje o podatnikach niemających siedziby. W ramach tej kategorii w trybie automatycznym państwa przekazują sobie informacje dotyczące przydzielania numerów identyfikacyjnych VAT

podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim oraz informacje dotyczące zasad zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim zgodnie z dyrektywą 2008/9/WE. Drugą kategorią są informacje o nowych środkach transportu.

Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku może także odbywać się spontanicznie na podstawie art. 15 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010. Właściwe organy państw członkowskich przekazują wówczas właściwym organom pozostałych państw członkowskich wszelkie znane sobie informacje, które nie zostały przekazane w drodze wymiany automatycznej, a które ich zdaniem mogą być użyteczne dla właściwych organów (Kłosościak, 2018, s. 143). Organ podatkowy wysyłając informację w trybie spontanicznym, jest przekonany o poprawności postępowania podatnika w swoim kraju i posiada przesłanki świadczące o nieprawidłowościach w rozliczeniu kontrahenta z innego państwa członkowskiego UE. Stąd też państwo przekazujące informacje w tym trybie nie spodziewa się co do zasady uzyskania informacji o nieprawidłowościach w rozliczeniach swojego podatnika. Państwo nie oczekuje również odpowiedzi, ponieważ informacje przekazuje w celu wykorzystania przez administrację państwa otrzymującego. Informacje takie przekazywane są po dokonaniu odpowiedniej analizy danych dostępnych w kraju, w tym w systemie VIES, zarówno tych zgromadzonych z informacji podsumowujących podatnika z kraju, jak i tych udostępnionych w systemie przez administrację skarbową jego kontrahenta. Wnioski wysyłane w trybie spontanicznym do zagranicznych administracji podatkowych dotyczą przypadków, w których podmioty z krajów UE deklarowały dostawy wewnątrzspółnotowe, natomiast odpowiednie podmioty z Polski nie wykazały wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub zaprzeczyły nabyciu towarów lub usług. Innym przypadkiem są sytuacje, gdy polscy podatnicy wykazywali nabycie towarów lub usług od kontrahentów z państw UE zidentyfikowanych na potrzeby handlu wewnątrzspółnotowego, a nie ma to odzwierciedlenia w danych udostępnianych przez zagraniczną administrację w systemie VIES (NIK, 2018, s. 124). W okresie bezpośrednio po pandemii COVID-19 rzadziej korzystano z narzędzia współpracy międzynarodowej, jakim jest spontaniczne przekazywanie informacji. W 2020 r. polskie CLO przetworzyło łącznie 1520 informacji spontanicznych, zarówno otrzymanych od administracji skarbowych państw UE, jak i przekazanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) w naszym kraju do administracji skarbowych państw UE w obszarze VAT (IAS w Poznaniu, 2023). W 2021 r. odnotowano 1477 takich spraw, a w 2022 r. 1427 (tabela 1).

W 2020 r., w okresie pandemii COVID-19 do urzędów skarbowych w Wielkopolsce wpłynęło 55 informacji spontanicznych od 6 zagranicznych administracji skarbowych (tabela 2).

W tym samym okresie organy KAS z Wielkopolski przygotowały 69 informacji spontanicznych, które za pośrednictwem Biura Wymiany Informacji Podatkowych zostały przekazane do zagranicznych administracji podatkowych (tabela 3).

Tabela 1. Informacje spontaniczne w latach 2020–2022

| Kraj wymiany | 2020 | | 2021 | | 2022 | |
|-----------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|
| | otrzymane z UE | wyslane z PL | otrzymane z UE | wyslane z PL | otrzymane z UE | wyslane z PL |
| Austria | 7 | 25 | 0 | 34 | 3 | 25 |
| Belgia | 7 | 46 | 19 | 49 | 8 | 60 |
| Bułgaria | 2 | 8 | 6 | 29 | 3 | 10 |
| Cypr | 0 | 1 | 0 | 1 | 0 | 2 |
| Czechy | 41 | 47 | 13 | 34 | 19 | 34 |
| Niemcy | 320 | 238 | 277 | 328 | 214 | 292 |
| Dania | 6 | 50 | 3 | 29 | 7 | 38 |
| Estonia | 7 | 11 | 3 | 7 | 0 | 6 |
| Grecja | 0 | 2 | 0 | 5 | 1 | 0 |
| Hiszpania | 0 | 32 | 0 | 19 | 0 | 29 |
| Finlandia | 0 | 5 | 0 | 6 | 0 | 7 |
| Francja | 0 | 122 | 1 | 133 | 0 | 179 |
| Chorwacja | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 |
| Węgry | 11 | 45 | 9 | 24 | 28 | 45 |
| Irlandia | 2 | 14 | 0 | 11 | 2 | 21 |
| Włochy | 0 | 59 | 0 | 65 | 0 | 68 |
| Litwa | 30 | 21 | 43 | 17 | 29 | 16 |
| Luksemburg | 1 | 5 | 1 | 11 | 5 | 1 |
| Łotwa | 15 | 11 | 53 | 4 | 41 | 5 |
| Malta | 0 | 1 | 0 | 2 | 7 | 1 |
| Holandia | 6 | 106 | 6 | 106 | 14 | 84 |
| Portugalia | 5 | 7 | 4 | 9 | 1 | 3 |
| Rumunia | 12 | 12 | 13 | 12 | 7 | 8 |
| Szwecja | 2 | 22 | 2 | 41 | 6 | 49 |
| Słowenia | 0 | 2 | 1 | 4 | 0 | 3 |
| Słowacja | 9 | 14 | 1 | 39 | 2 | 40 |
| Wielka Brytania | 5 | 122 | – | – | – | – |
| Suma | 489 | 1031 | 457 | 1020 | 399 | 1028 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 2. Otrzymane informacje spontaniczne w Wielkopolsce w 2020 roku

| Państwo | Prefix | Informacje spontaniczne |
|------------|--------|-------------------------|
| Niemcy | DE | 47 |
| Łotwa | LV | 1 |
| Czechy | CZ | 2 |
| Litwa | LT | 3 |
| Hiszpania | ES | 1 |
| Portugalia | PT | 1 |
| Suma | – | 55 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 3. Wysłane informacje spontaniczne w Wielkopolsce w 2020 roku

| Państwo | Prefix | Informacje spontaniczne |
|-----------------|--------|-------------------------|
| Niemcy | DE | 21 |
| Wielka Brytania | GB | 4 |
| Czechy | CZ | 2 |
| Włochy | IT | 4 |
| Holandia | NL | 3 |
| Belgia | BE | 8 |
| Dania | DK | 10 |
| Francja | FR | 5 |
| Hiszpania | ES | 2 |
| Węgry | HU | 1 |
| Irlandia | IE | 2 |
| Portugalia | PT | 1 |
| Luksemburg | LU | 2 |
| Łotwa | LV | 1 |
| Austria | AT | 1 |
| Grecja | EL | 1 |
| Finlandia | FI | 1 |
| Suma | – | 69 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Z kolei w 2021 r. do urzędów skarbowych w Wielkopolsce wpłynęło 45 informacji spontanicznych (tabela 4). Ponadto w roku tym organy KAS z Wielkopolski przygotowały 40 informacji spontanicznych dla zagranicznych administracji (tabela 5).

W 2022 r. do urzędów skarbowych w Wielkopolsce wpłynęło 49 informacji spontanicznych (tabela 6).

W tym samym czasie organy KAS z Wielkopolski przygotowały z własnej inicjatywy 39 informacji spontanicznych, które za pośrednictwem Biura Wymiany Informacji Podatkowych przekazały zagranicznym administracjom podatkowym (tabela 7).

Tabela 4. Otrzymane informacje spontaniczne w Wielkopolsce w 2021 roku

| Państwo | Prefix | Informacje spontaniczne |
|----------|--------|-------------------------|
| Niemcy | DE | 31 |
| Czechy | CZ | 1 |
| Słowacja | SK | 1 |
| Węgry | HU | 1 |
| Belgia | BE | 3 |
| Dania | DK | 2 |
| Litwa | LT | 3 |
| Łotwa | LV | 3 |
| Suma | – | 45 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 5. Wysłane informacje spontaniczne w Wielkopolsce w 2021 roku

| Państwo | Prefix | Informacje spontaniczne |
|------------|--------|-------------------------|
| Niemcy | DE | 20 |
| Francja | FR | 3 |
| Czechy | CZ | 2 |
| Belgia | BE | 3 |
| Holandia | NL | 4 |
| Litwa | LT | 1 |
| Włochy | IT | 2 |
| Węgry | HU | 1 |
| Portugalia | PT | 1 |
| Szwecja | SE | 1 |
| Irlandia | IE | 1 |
| Austria | AT | 1 |
| Suma | – | 40 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 6. Otrzymane informacje spontaniczne w Wielkopolsce w 2022 roku

| Państwo | Prefix | Informacje spontaniczne |
|------------|--------|-------------------------|
| Niemcy | DE | 39 |
| Czechy | CZ | 1 |
| Węgry | HU | 2 |
| Łotwa | LV | 4 |
| Luksemburg | LU | 1 |
| Portugalia | PT | 1 |
| Szwecja | SE | 1 |
| Suma | – | 49 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 7. Wysłane informacje spontaniczne w Wielkopolsce w 2022 roku

| Państwo | Prefix | Informacje spontaniczne |
|-----------|--------|-------------------------|
| Niemcy | DE | 23 |
| Francja | FR | 1 |
| Włochy | IT | 1 |
| Belgia | BE | 4 |
| Szwecja | SE | 1 |
| Holandia | NL | 2 |
| Dania | DK | 2 |
| Finlandia | FI | 1 |
| Węgry | HU | 2 |
| Słowenia | SI | 1 |
| Irlandia | IE | 1 |
| Suma | – | 39 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

5. Wymiana informacji na wniosek

Wymiana informacji na wniosek została uregulowana w rozporządzeniu Rady (UE) nr 904/2010 w art. 7–12, zgodnie z którymi na wniosek organu podatkowego występującego z wnioskiem organ wezwany w drugim państwie przekazuje wszelkie informacje, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT oraz w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, wraz ze wszelkimi informacjami dotyczącymi konkretnego przypadku. Współpraca administracyjna w trybie art. 7 rozporządzenia jest zatem uruchamiana, gdy istnieją wątpliwości co do rzetelności transakcji przeprowadzonych przez podatnika z państwa członkowskiego UE występującego z wnioskiem. Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 54 tego rozporządzenia udzielenie informacji następuje pod warunkiem, że organ występujący z wnioskiem wyczerpał zwyczajne źródła informacji, których mógł użyć w danych okolicznościach do uzyskania informacji. Wnioski w tym trybie mogą zostać wysłane do innych państw członkowskich UE wyłącznie po spełnieniu tego warunku. Organy podatkowe są zatem zobligowane do podjęcia w kraju czynności analitycznych i weryfikacyjnych, również z udziałem zainteresowanego podatnika, celem wyjaśnienia wątpliwości i dokonania próby ustalenia stanu faktycznego dotyczącego danego zdarzenia podatkowego o charakterze transgranicznym przed wystąpieniem z wnioskiem o pomoc do zagranicznej administracji skarbowej.

Niewątpliwie szybkim, skutecznym i efektywnym źródłem pozyskiwania informacji o podatnikach oraz ich kontrahentach, wspomagającym walkę z nadużyciami, jest tzw. biały (inaczej: jawnoźródłowy) wywiad (*open source intelligence*, OSINT), polegający na poszukiwaniu, pozyskiwaniu, ocenie, analizie, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji ze źródeł otwartych (Cisek, 2015). Organy podatkowe na etapie weryfikacji prawidłowości rozliczeń polskich podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych mogą przy wykorzystaniu dostępu do bezpłatnych baz jawnoźródłowych np. zweryfikować status kontrahenta zagranicznego – odbiorcy towaru. Podstawowe źródła informacji o podmiotach z państw członkowskich UE oraz odesłania do stron krajowych zamieszczono na portalu Unii Europejskiej: e-Justice.europa.eu. Na portalu e-Sprawiedliwość dostępne są informacje o krajowych rejestrach handlowych oraz prowadzeniu działalności gospodarczej w państwach członkowskich, m.in. (Ćwiąkała-Małys i Piotrowska, 2021, s. 174):

- informacje i odwołania do rejestrów handlowych 27 państw członkowskich oraz Norwegii, Islandii i Lichtensteinu,
- informacje z połączonego rejestru upadłości 9 państw członkowskich (Czechy, Niemcy, Estonia, Włochy, Łotwa, Holandia, Austria, Rumunia i Słowenia),

- informacje i odwołania do rejestrów upadłości w 23 państwach członkowskich,
- informacje i odwołania do ksiąg wieczystych w 27 państwach członkowskich.

Warto podkreślić, że zgodnie z art. 7 ust. 2 rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 organ, który otrzyma wniosek o informacje od zagranicznego organu podatkowego w ramach UE, powinien doprowadzić do przeprowadzenia każdego postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania takich informacji. Jednakże, zgodnie z art. 54 ust. 2 tego rozporządzenia nie nałożono obowiązku przeprowadzenia postępowania lub udzielenia informacji w przypadku, gdy prawo czy praktyka administracyjna państwa członkowskiego odpowiadającego nie upoważnia do prowadzenia takiego postępowania, gromadzenia lub używania takich informacji dla własnych celów. Oznacza to, że gromadzenie informacji i dokumentów na wniosek zainteresowanego pomocą organu administracyjnego zagranicznego odbywa się na zasadach i zgodnie z przepisami wewnętrznymi państwa udzielającego pomocy. Wnioski o udzielenie informacji przesyłane są między CLO odpowiednich administracji skarbowych przy użyciu standardowych formularzy. Odpowiadając na wniosek, organ podatkowy zobowiązany jest zebrać i przekazać wszelkie stosowne informacje, a także wyniki postępowania administracyjnego, w postaci sprawozdań, oświadczeń i wszelkich innych dokumentów albo poświadczonych kopii dokumentów lub wyciągów z nich. Nie ma obowiązku przekazywania oryginałów dokumentów. Warto podkreślić, że zgodnie z art. 56 rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 sprawozdania, oświadczenia oraz wszelkie inne dokumenty albo potwierdzone kopie dokumentów lub wyciągi z nich mogą zostać użyte jako dowody przez właściwe podmioty państwa członkowskiego organu występującego z wnioskiem na takiej samej podstawie jak podobne dokumenty dostarczone przez inny organ w tym państwie. Oznacza to, że moc dowodowa tak pozyskanych dokumentów jest taka sama jak dowodów zebranych w kraju, pod warunkiem, że nie naruszono przepisów regulujących wymianę informacji podatkowych ani przepisów dotyczących zbierania, wykorzystania i oceny dowodów przez organy podatkowe w prowadzonym postępowaniu. Należy również podkreślić, że zgodnie z art. 55 rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 informacje przekazane lub zgromadzone w jakiegokolwiek formie objęte są obowiązkiem zachowania tajemnicy służbowej i korzystają z takiej ochrony, jaką objęte są informacje o podobnym charakterze na mocy zarówno prawa krajowego państwa członkowskiego, które informacje otrzymuje, jak i odpowiednich przepisów mających zastosowanie do organów unijnych. Przekazane informacje mogą zostać wykorzystane do celów ustalenia podstawy wymiaru podatku lub poboru podatku, lub kontroli administracyjnej podatku. Otrzymane informacje i dokumenty mogą zostać także wykorzystane przez administracje zagraniczne współpracujące w postępowaniu sądowym, które może prowadzić do sankcji, wszczętym jako skutek naruszeń prawa podatkowego, bez uszczerbku

dla zasad ogólnych i przepisów regulujących prawa oskarżonych i świadków w takim postępowaniu.

Organ podatkowy, który otrzymał wniosek do realizacji, powinien udzielić informacji możliwie jak najszybciej, lecz nie później niż w ciągu 3 miesięcy od daty jego otrzymania. Termin na przekazanie żądanych informacji może ulec skróceniu, gdy organ posiada te informacje. Wówczas zobowiązany jest do ich przekazania w terminie miesiąca. Przepisy prawa międzynarodowego nie przewidziały jakichkolwiek sankcji za nieudzielenie pomocy i nieprzekazanie informacji oraz dokumentów w terminie. Zgodnie z art. 12 wskazanego rozporządzenia, gdy właściwy organ podatkowy państwa otrzymującego wniosek nie jest w stanie zrealizować go w terminie, jest zobowiązany poinformować organ występujący z wnioskiem o pomoc o przyczynach niedochowania terminu. Powinien również wskazać nowy możliwy termin na udzielenie odpowiedzi (Kłowskiak, 2018, s. 142).

Według raportu NIK z 2018 r. polskie organy skarbowe uruchamiały wymianę informacji na wniosek w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego i występowały o informacje do administracji podatkowych innych państw, w szczególności Niemiec, Wielkiej Brytanii, Holandii, Austrii, Litwy, Łotwy, Czech i Słowacji. Otrzymane informacje przyczyniły się do ustalenia i potwierdzenia nieprawidłowości, pozwoliły na zakwestionowanie deklarowanych przez polskich podatników rozliczeń VAT, w tym umożliwiły zakwestionowanie prawa do zastosowania stawki zerowej VAT z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych (NIK, 2018, s. 37).

Organy podatkowe w ramach współpracy z zagranicznymi administracjami otrzymywały także wnioski do realizacji. Dla przykładu w latach 2007–2018 w ramach wymiany informacji o VAT do Polski najwięcej wniosków o informacje wpłynęło z Niemiec, Czech, Słowacji i Łotwy (NIK, 2019, s. 122). Kontrola NIK wykazała, że nie zawsze wszystkie polskie organy skarbowe udzielały pomocy w terminie wynikającym z rozporządzenia Rady UE nr 904/2010. Głównymi przyczynami przedłużenia terminu odpowiedzi na wnioski zagranicznych administracji podatkowych była konieczność przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w sprawach dotyczących oszustw podatkowych. Powodem był także brak kontaktu z podatnikiem oraz dążenie do przekazania informacji i dokumentów w sposób jak najbardziej kompletny (NIK, 2018, s. 38).

W okresie bezpośrednio po pandemii COVID-19 rzadziej korzystano z narzędzia współpracy międzynarodowej, jakim jest wymiana informacji na wniosek. W 2020 r. polskie CLO przetworzyło łącznie 5908 wniosków, zarówno otrzymanych od administracji skarbowych państw UE, jak i zainicjowanych przez organy KAS w naszym kraju, a skierowanych do administracji skarbowych państw UE w obszarze VAT (IAS w Poznaniu, 2023). W 2021 r. odnotowano 5402 takich spraw, a w 2022 r. 4596 (tabela 8).

Tabela 8. Wnioski o informacje w latach 2020–2022

| Kraj wymiany | 2020 | | 2021 | | 2022 | |
|-----------------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------|
| | otrzymane z UE | wyslane z PL | otrzymane z UE | wyslane z PL | otrzymane z UE | wyslane z PL |
| Austria | 17 | 55 | 24 | 59 | 30 | 43 |
| Belgia | 55 | 122 | 102 | 109 | 96 | 101 |
| Bułgaria | 51 | 96 | 46 | 115 | 27 | 64 |
| Cypr | 8 | 51 | 8 | 31 | 2 | 24 |
| Czechy | 164 | 395 | 140 | 354 | 249 | 277 |
| Niemcy | 631 | 950 | 554 | 933 | 525 | 693 |
| Dania | 12 | 105 | 26 | 82 | 24 | 48 |
| Estonia | 13 | 63 | 1 | 56 | 0 | 41 |
| Grecja | 26 | 23 | 31 | 25 | 46 | 53 |
| Hiszpania | 51 | 69 | 15 | 90 | 14 | 54 |
| Finlandia | 5 | 6 | 1 | 18 | 2 | 14 |
| Francja | 60 | 244 | 67 | 219 | 83 | 248 |
| Chorwacja | 19 | 11 | 7 | 15 | 4 | 2 |
| Węgry | 119 | 109 | 145 | 144 | 207 | 67 |
| Irlandia | 13 | 14 | 5 | 37 | 15 | 24 |
| Włochy | 108 | 213 | 91 | 336 | 106 | 188 |
| Litwa | 155 | 134 | 52 | 162 | 35 | 108 |
| Luksemburg | 2 | 26 | 0 | 10 | 5 | 14 |
| Łotwa | 158 | 90 | 51 | 104 | 80 | 61 |
| Malta | 26 | 16 | 19 | 10 | 8 | 9 |
| Holandia | 90 | 281 | 58 | 269 | 48 | 196 |
| Portugalia | 6 | 20 | 11 | 11 | 6 | 17 |
| Rumunia | 17 | 55 | 15 | 55 | 26 | 43 |
| Szwecja | 32 | 37 | 23 | 88 | 36 | 92 |
| Słowenia | 7 | 18 | 8 | 17 | 3 | 14 |
| Słowacja | 313 | 222 | 350 | 203 | 274 | 150 |
| Wielka Brytania | 46 | 279 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Suma | 2204 | 3704 | 1850 | 3552 | 1951 | 2645 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

W 2020 r., w okresie pandemii COVID-19 do urzędów skarbowych w Wielkopolsce wpłynęło 220 wniosków o informacje sporządzone przez administracje podatkowe państw członkowskich UE (tabela 9).

Z kolei organy KAS z Wielkopolski przygotowały 154 wnioski o informacje, które za pośrednictwem Biura Wymiany Informacji Podatkowych zostały przekazane do zagranicznych administracji podatkowych (tabela 10).

W następnym roku do urzędów skarbowych w Wielkopolsce wpłynęło 196 wniosków o informacje sporządzonych przez administracje podatkowe państw członkowskich UE (tabela 11).

Tabela 9. Otrzymane wnioski o informacje w Wielkopolsce w 2020 roku

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------------|---------------|-----------------------------|
| Niemcy | DE | 101 |
| Łotwa | LV | 18 |
| Czechy | CZ | 15 |
| Słowacja | SK | 14 |
| Holandia | NL | 13 |
| Litwa | LT | 10 |
| Belgia | BE | 10 |
| Włochy | IT | 8 |
| Francja | FR | 7 |
| Węgry | HU | 5 |
| Chorwacja | HR | 3 |
| Hiszpania | ES | 3 |
| Malta | MT | 3 |
| Dania | DK | 2 |
| Wielka Brytania | GB | 2 |
| Austria | AT | 2 |
| Słowenia | SI | 2 |
| Portugalia | PT | 1 |
| Bułgaria | BG | 1 |
| Suma | – | 220 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 10. Wysłane wnioski o informacje w Wielkopolsce w 2020 roku

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------------|---------------|-----------------------------|
| Niemcy | DE | 36 |
| Wielka Brytania | GB | 15 |
| Czechy | CZ | 23 |
| Włochy | IT | 14 |
| Holandia | NL | 15 |
| Belgia | BE | 7 |
| Bułgaria | BG | 13 |
| Słowacja | SK | 12 |
| Dania | DK | 1 |
| Francja | FR | 4 |
| Hiszpania | ES | 4 |
| Estonia | EE | 4 |
| Węgry | HU | 3 |
| Portugalia | PT | 1 |
| Łotwa | LV | 1 |
| Malta | MT | 1 |
| Suma | – | 154 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Tabela 11. Otrzymane wnioski o informacje w Wielkopolsce w 2021 roku

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------------|--------|----------------------|
| Niemcy | DE | 101 |
| Czechy | CZ | 15 |
| Słowacja | SK | 12 |
| Włochy | IT | 11 |
| Węgry | HU | 9 |
| Belgia | BE | 6 |
| Dania | DK | 6 |
| Bułgaria | BG | 8 |
| Litwa | LT | 4 |
| Francja | FR | 7 |
| Holandia | NL | 6 |
| Łotwa | LV | 1 |
| Malta | MT | 3 |
| Słowenia | SI | 2 |
| Wielka Brytania | GB | 1 |
| Hiszpania | ES | 1 |
| Grecja | EL | 1 |
| Cypr | CY | 1 |
| Austria | AT | 1 |
| Suma | – | 196 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023b).

Organy KAS z Wielkopolski w 2021 r. przygotowały 148 wniosków o informacje do zagranicznych administracji podatkowych (tabela 12).

Tabela 12. Wysłane wnioski o informacje w Wielkopolsce w 2021 roku

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------------|--------|----------------------|
| Niemcy | DE | 64 |
| Francja | FR | 9 |
| Słowacja | SK | 10 |
| Czechy | CZ | 8 |
| Belgia | BE | 6 |
| Holandia | NL | 4 |
| Litwa | LT | 7 |
| Włochy | IT | 6 |
| Węgry | HU | 5 |
| Wielka Brytania | GB | 4 |
| Bułgaria | BG | 4 |
| Portugalia | PT | 2 |
| Łotwa | LV | 3 |
| Grecja | EL | 3 |
| Estonia | EE | 3 |
| Dania | DK | 3 |

cd. tabeli 12

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------|--------|----------------------|
| Szwecja | SE | 1 |
| Irlandia | IE | 1 |
| Hiszpania | ES | 2 |
| Austria | AT | 1 |
| Rumunia | RO | 1 |
| Finlandia | FI | 1 |
| Suma | – | 148 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023b).

W 2022 r. do urzędów skarbowych w Wielkopolsce zagraniczne administracje skarbowe przekazały 144 wnioski o udzielenie informacji. Zapytania o pomoc w ustaleniu stanu faktycznego bądź potwierdzeniu transakcji skierowały państwa wskazane w tabeli 13.

Tabela 13. Otrzymane wnioski o informacje w Wielkopolsce w 2022 roku

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------------|--------|----------------------|
| Niemcy | DE | 61 |
| Czechy | CZ | 18 |
| Węgry | HU | 13 |
| Słowacja | SK | 10 |
| Grecja | EL | 9 |
| Łotwa | LV | 4 |
| Francja | FR | 7 |
| Litwa | LT | 4 |
| Belgia | BE | 3 |
| Wielka Brytania | GB | 3 |
| Bułgaria | BG | 2 |
| Dania | DK | 2 |
| Irlandia | IE | 2 |
| Holandia | NL | 2 |
| Włochy | IT | 2 |
| Cypr | CY | 1 |
| Luksemburg | LU | 0 |
| Portugalia | PT | 0 |
| Słowenia | SI | 1 |
| Szwecja | SE | 0 |
| Suma | – | 144 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Z kolei organy KAS z Wielkopolski z własnej inicjatywy przygotowały 172 wnioski o udzielenie informacji do administracji podatkowych wskazanych w tabeli 14.

Tabela 14. Wysłane wnioski o informacje w Wielkopolsce w 2022 roku

| Państwo | Prefix | Wnioski o informacje |
|-----------------|--------|----------------------|
| Niemcy | DE | 48 |
| Francja | FR | 35 |
| Czechy | CZ | 18 |
| Włochy | IT | 10 |
| Belgia | BE | 6 |
| Litwa | LT | 9 |
| Szwecja | SE | 7 |
| Holandia | NL | 5 |
| Dania | DK | 4 |
| Słowacja | SK | 6 |
| Finlandia | FI | 4 |
| Austria | AT | 4 |
| Węgry | HU | 2 |
| Wielka Brytania | GB | 3 |
| Słowenia | SI | 2 |
| Łotwa | LV | 2 |
| Portugalia | PT | 2 |
| Bułgaria | BG | 1 |
| Cypr | CY | 1 |
| Estonia | EE | 1 |
| Irlandia | IE | 0 |
| Luksemburg | LU | 1 |
| Rumunia | RO | 1 |
| Suma | – | 172 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Zarówno przekazane, jak i otrzymywane wnioski najczęściej dotyczyły pomocy w ustaleniu rzeczywistego przebiegu transakcji, potwierdzenia dokonania transakcji i przemieszczenia towarów, potwierdzenia zapłaty za towar lub usługę albo potwierdzenia prawidłowego zadeklarowania transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w deklaracjach krajowych. Wymiana informacji miała głównie na celu wyeliminowanie stwierdzonych nieprawidłowości w rozliczeniach transakcji wewnątrzspółnotowych bądź potwierdzenie istnienia nadużyć podatkowych lub potencjalnych oszustw na gruncie VAT. Przedmiotem zapytań były towary lub usługi, np. (IAS w Poznaniu):

- paliwa, oleje smarowe,
- artykuły spożywcze,
- artykuły drogeryjne (kosmetyki),
- elektronika,
- handel samochodami,
- usługi budowlane,
- usługi niematerialne,
- usługi transportowe.

Tabela 15. Efekt finansowy wymiany informacji o VAT w Polsce (w zł)

| Rok | Domiar podatku | Sankcje |
|------|------------------|----------------|
| 2020 | 2 560 227 921,02 | 50 362 109,67 |
| 2021 | 1 076 290 634,96 | 59 502 732,27 |
| 2022 | 1 184 947 401,34 | 189 825 116,96 |

Źródło: na podstawie (IAS w Poznaniu, 2023).

Należy podkreślić, że efekt finansowy wymiany informacji na wniosek w latach 2021–2022 utrzymywał się na zbliżonym poziomie, choć był niższy niż w roku 2020. Na efekt finansowy wymiany informacji o VAT w danym roku składają się raportowane kwartalnie do Biura Wymiany Informacji Podatkowych przez wszystkie organy KAS w kraju kwoty domiaru podatku i kwoty sankcji nałożonych na podatników w wyniku wymiany informacji z państwami członkowskimi UE, zebrane na podstawie decyzji wydanych przez organy I instancji oraz deklaracji korygujących złożonych przez podatników. Dane te zaprezentowano w tabeli 15.

6. Sieć Eurofisc

Eurofisc to kolejne narzędzie współpracy międzynarodowej państw członkowskich UE wykorzystywane do przeciwdziałania nieprawidłowościom na gruncie VAT w handlu wewnątrzspółnotowym. To zdecentralizowana sieć ustanowiona w rozdziale X rozporządzenia Rady UE nr 904/2010. Jej celem jest propagowanie i ułatwianie wielostronnej współpracy służącej sprawnej wymianie, przetwarzaniu i analizie między państwami członkowskimi ukierunkowanych informacji na temat oszustw transgranicznych. Państwa współpracują w określonych obszarach działalności, zwanych także dziedzinami roboczymi Eurofisc. Sieć Eurofisc realizuje swoje zadania poprzez współpracę wyznaczonych w każdym kraju urzędników łącznikowych Eurofisc.

Początki Eurofisc sięgają 2005 r., kiedy to administracja podatkowa Belgii zainicjowała utworzenie europejskiej sieci zwalczania oszustw karuzelowych Eurocanet (European Carousel Network) w celu usprawnienia współpracy i przyspieszenia wymiany informacji dotyczących VAT od transakcji wewnątrzspółnotowych. W 2006 r. Komisja Europejska opowiedziała się za koniecznością opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy skuteczności walki z oszustwami podatkowymi. Ważną rolę w jej tworzeniu odegrały dwa organy, tj. Stały Komitet Współpracy Administracyjnej (Standing Committee on Administrative Cooperation, SCAC) oraz Grupa Ekspertów ds. Zwalczania Oszustw Podatkowych (Anti Tax Fraud Strategy Expert Group, ATFS). W następstwie ich prac w 2008 r. Komisja Europejska przedstawiła propozycję stworzenia nowego narzędzia współpracy administracji

podatkowych – sieci Eurofisc, której celem miało być opracowywanie wspólnych profili analizy ryzyka oraz analiz informatycznych (Raczkowski, 2011, s. 2–3).

Obecnie państwa członkowskie UE współpracują w ramach pięciu obszarów roboczych, z których każdy odpowiada określonemu rodzajowi wewnątrzspółnotowego oszustwa związanego z VAT (Butu i Brezeanu, 2020, s. 96):

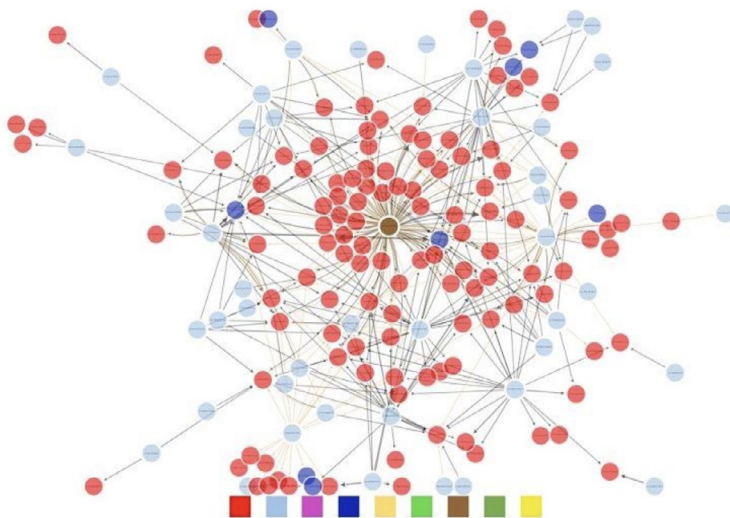
- 1) oszustwa typu MTIC (znikający podatnik, oszustwa karuzelowe),
- 2) oszustwa dotyczące środków transportu (samochody, łodzie i samoloty),
- 3) oszustwa związane z nadużywaniem procedury celnej 42,
- 4) obserwatorium oszustw związanych z VAT (obszar roboczy, którego celem jest identyfikowanie nowych zagrożeń, trendów i rozwoju oszustw),
- 5) handel elektroniczny, e-commerce.

Administracja polska uczestniczy w trzech obszarach roboczych sieci Eurofisc. Przedstawiciele Polski są aktywni w obszarze, w którym wymieniane są sygnały wczesnego ostrzegania o zaobserwowanych zagrożeniach, nowych oszustwach w VAT. Ponadto Polska współpracuje w obszarze ukierunkowanym na analizowanie i weryfikowanie otrzymywanych ostrzeżeń o podejrzanych transakcjach i podmiotach, w tym na identyfikowanie oszustw typu MTIC. Trzeci obszar, w którego działalność zaangażowana jest polska administracja, dotyczy oszustw związanych z nadużywaniem procedury celnej 42 (NIK, 2019, s. 126).

Urzędnicy łącznikowi Eurofisc działający w ramach określonej dziedziny roboczej Eurofisc wyznaczają spośród siebie koordynatora. Jego rolą jest zbieranie, zestawianie i udostępnianie innym urzędnikom łącznikowym informacji oraz opracowanych analiz ryzyka działalności określonych podmiotów otrzymanych od urzędników łącznikowych z poszczególnych państw. Informacje te są przekazywane elektronicznie. Jeśli państwo członkowskie w wyniku analizy danych uzna określony podmiot za podmiot realizujący fikcyjne dostawy lub prawdziwe dostawy wewnątrzspółnotowe na rzecz znikających podatników lub tzw. podmiotów niewywiązujących się, informacje dotyczące jego obecnych lub planowanych kontrahentów są dystrybuowane do zainteresowanych krajów za pośrednictwem sieci Eurofisc. Celem takiego działania jest zidentyfikowanie kontrahentów podejrzanych o udział w oszustwie o charakterze transgranicznym, monitorowanie ich działalności, a w konsekwencji także ich wyrejestrowanie z rejestru podatników VAT lub VAT UE po to, by zatrzymać oszukańczy łańcuch transakcji (ETO, 2015, s. 26). Poprzez sieć Eurofisc strona polska otrzymywała informacje od innych krajów o podejrzanych podmiotach polskich oraz wysyłała ostrzeżenia do innych państw UE. Według raportu NIK z 2019 r. w latach 2011–2018 administracja polska otrzymała 20,9 tys. sygnałów oraz wysłała do innych krajów 16,6 tys. ostrzeżeń. Dzięki efektywnemu wykorzystaniu tego narzędzia organy podatkowe w Polsce otrzymywały aktualne informacje z zagranicy na temat zidentyfikowanych schematów oszustw podatkowych. Narzędzie to umożliwiło bieżące monitorowanie nowych obszarów ryzyka w obszarze handlu wewnątrzspółnotowego (NIK, 2019, s. 127).

Wprowadzone rozporządzeniem Rady (UE) 2018/1541 z dnia 2 października 2018 r. zmiany do rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 usprawniły i uprościły instrumenty współpracy administracyjnej, w tym te dotyczące działania sieci Eurofisc. Dla przykładu na mocy tych zmian organy celne uzyskały dostęp do informacji zawartych w rejestrze numerów identyfikacyjnych VAT oraz do informacji podsumowujących, a urzędnicy łącznikowi Eurofisc zyskali dostęp do danych rejestracyjnych pojazdów za pośrednictwem systemu EUCARIS w celu zwalczania oszustw wynikających z podwójnego systemu VAT mającego zastosowanie do samochodów. Takie zmiany niewątpliwie umożliwiają szybką identyfikację osób, które realizowały nieuczciwe transakcje, oraz identyfikację miejsc tych transakcji. Urzędnicy łącznikowi Eurofisc dzięki zmianom wprowadzonym rozporządzeniem Rady (UE) nr 2018/1541 mogą szybko uzyskiwać dostęp do wszystkich niezbędnych informacji, wymieniać je, przetwarzać i analizować oraz koordynować wszelkie działania następcze. Koordynatorzy dziedzin roboczych Eurofisc otrzymali również uprawnienia wymieniać się informacjami z Europolem oraz Europejskim Urzędem ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych – OLAF. Umożliwiło to współpracę przedstawicieli administracji skarbowych państw UE z tymi urzędami z kontekście zwalczania oszustw związanych z VAT (Wahl, 2019).

W maju 2019 r Komisja Europejska ogłosiła, że współpraca między krajowymi urzędnikami Eurofisc zostanie usprawniona poprzez wprowadzenie nowego narzędzia analitycznego – sieci analizy transakcji (*transaction network analysis*, TNA) (European Commission, 2019). Obecnie narzędzie TNA jest powiązane z obszarem roboczym Eurofisc dotyczącym identyfikacji oszustwa typu MTIC. Narzędzie to



Rysunek 6. Sieć analizy transakcji

Źródło: https://twitter.com/EU_Taxud/status/1128611157491712001

umożliwia urzędnikom Eurofisc sporządzanie i sprawdzanie krzyżowe informacji pochodzących z różnych źródeł, także z rejestrów karnych, monitorowanie łańcuchów powiązań między podmiotami z różnych krajów oraz koordynację kontroli transgranicznych. TNA zbiera dane z wielu źródeł, np. dane dostępne w VIES na temat podmiotów monitorowanych, zidentyfikowanych jako znikający podatnik. Tak zgromadzone dane są przetwarzane za pomocą algorytmu w celu oceny każdego łańcucha transakcji i podmiotów działających w łańcuchu, zgodnie z określonym poziomem ryzyka. W przyszłości TNA powinno znaleźć zastosowanie w pozostałych obszarach roboczych Eurofisc. Na rysunku 6 przedstawiono przykładową analizę transakcji TNA.

Oczekuje się, że TNA zwiększy zdolność państw członkowskich do wykrywania oszustw MTIC. Zautomatyzuje proces tworzenia siatki powiązań między podmiotami i ułatwi wykrywanie potencjalnie podejrzanych podmiotów. Większość państw członkowskich zgadza się, że TNA jest użytecznym narzędziem wspólnej analizy ryzyka w ramach działania sieci Eurofisc, i jest zainteresowana wykorzystywaniem TNA (European Commission, 2017).

7. Kontrole jednoczesne, obecność w urzędach administracyjnych oraz udział w postępowaniu administracyjnym

Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 w art. 29–30 zapewniło państwom członkowskim możliwość przeprowadzania jednoczesnych kontroli (*simultaneous controls*), często określanych także kontrolami wielostronnymi – MLC (*Multilateral Control*), zobowiązania podatkowego jednego lub większej liczby powiązanych przedsiębiorców, jeśli państwa uznają, że tak przeprowadzone kontrole będą skuteczniejsze niż kontrole przeprowadzone tylko przez jedno państwo członkowskie. Poza tym każde z państw zainteresowanych uczestnictwem w takiej kontroli musi widzieć w tym interes wewnętrzny. Właściwe organy zainteresowanego udziałem w kontroli państwa członkowskiego wyznaczają przedstawiciela odpowiedzialnego za nadzór i koordynację działań kontrolnych w swoim kraju. Koordynatorzy współpracują z zainteresowanymi jednostkami w kraju i za granicą oraz z Komisją Europejską. To narzędzie pomocy administracyjnej umożliwia zaangażowanym w kontrole państwom wspólne planowanie strategii kontroli oraz koordynację działań prowadzonych w każdym z krajów. Należy podkreślić, że MLC są przeprowadzane przez odrębne zespoły kontrolerskie w każdym kraju. Organy podatkowe w toku kontroli MLC wymieniają informacje o dokonanych ustaleniach i przekazują zebrane dokumenty. Uzyskane podczas kontroli wyniki są udostępniane w trybie spontanicznej wymiany informacji innym państwom uczestniczącym w kontroli.

Według danych opublikowanych w raporcie Komisji Europejskiej w 2017 r. liczba wielostronnych kontroli wszczynanych corocznie utrzymuje się na stałym poziomie około 40 (European Commission, 2017). Większość z kontroli trwa powyżej roku, co wskazuje, że wykorzystanie tego narzędzia współpracy międzynarodowej na gruncie VAT jest dość czasochłonne. Zakończone kontrole MLC doprowadziły do zidentyfikowania dodatkowych wpływów podatkowych o wartości około 3,26 mld euro. Niemniej długi czas trwania kontroli może utrudniać skuteczne zwalczanie nadużyć finansowych (European Commission, 2017). Polska administracja skarbową korzystała z tego zaawansowanego narzędzia współpracy międzynarodowej i inicjowała kontrole oraz była zapraszana do przystąpienia do kontroli wielostronnej. Wykorzystując tę formę współpracy międzypaństwowej, polskie organy podatkowe wraz z organami podatkowymi innych państw były w stanie wyeliminować z obrotu gospodarczego podmioty wystawiające tzw. puste faktury oraz rozbić łańcuchy dostaw nastawione na wyłudzenie VAT na znaczną skalę. Udział w kontrolach wielostronnych realizowanych przy udziale innych państw członkowskich umożliwił wykrycie organizatorów oszustw i innych podatników zaangażowanych w mechanizm oszustwa na gruncie VAT o charakterze transgranicznym (NIK, 2010, s. 41).

Do roku 2018 administracja polska uczestniczyła w 60 kontrolach wielostronnych, które inicjowały m.in. włoska, rumuńska i fińska administracja skarbową. Oprócz Polski w kontrolach MLC uczestniczyły takie państwa jak: Dania, Niemcy, Węgry, Belgia, Bułgaria, Cypr, Czechy, Francja, Włochy, Holandia i Słowacja. Kontrole te dotyczyły handlu energią, artykułami elektronicznymi i usługami telekomunikacyjnymi. Polska administracja skarbową była inicjatorem przeprowadzenia kontroli, które dotyczyły obrotu telefonami komórkowymi, złomem, wyrobami stalowymi oraz branży recyklingowej (NIK, 2019, s. 125).

Ponadto państwa członkowskie na mocy rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 mogą uzgodnić, że urzędnicy administracji podatkowej jednego państwa członkowskiego, w tym kontrolerzy zagraniczni, mogą być obecni podczas dochodzeń administracyjnych, a także uczestniczyć w kontroli w siedzibie podatnika w innym państwie członkowskim. Instrument ten (*Presence in Administrative Offices and Participation in Administrative Enquiries – PAOE*) może być traktowany odrębnie od kontroli MLC lub być wykorzystywany w ramach kontroli wielostronnych. Zgodnie z art. 28 wspomnianego rozporządzenia upoważnieni urzędnicy jednego państwa członkowskiego w związku z wymianą informacji o VAT mogą być obecni w biurach organów administracyjnych innego państwa członkowskiego lub w każdym innym miejscu, w którym organy te wykonują swoje obowiązki. Upoważnieni urzędnicy zagraniczni mają prawo dostępu do dokumentów związanych z wnioskiem o wymianę informacji i mogą otrzymać kopie tych dokumentów. Mogą być także obecni podczas postępowania administracyjnego prowadzonego w zakresie VAT na terytorium innego państwa członkowskiego. Takie postępowania, zgodnie z art. 28 ust. 2 wymienionego rozporządzenia, są prowadzone wyłącznie przez

urzędników organu wezwanego. Urzędnicy reprezentujący organ zagraniczny nie posiadają uprawnień dochodzeniowych, które przysługują urzędnikom państwa, na terenie którego toczy się postępowanie, ale mogą mieć dostęp do tych samych pomieszczeń i dokumentów.

Kolejnym uprawnieniem jest możliwość wspólnego prowadzenia postępowania administracyjnego przez urzędników organu zagranicznego występującego z wnioskiem i urzędników organu drugiego państwa. Postępowanie takie jest prowadzone zgodnie z art. 28 ust. 2a wymienionego rozporządzenia pod kierunkiem organu podatkowego państwa przyjmującego zagranicznych urzędników i na podstawie porozumienia zawartego między organami podatkowymi dwóch zaangażowanych w prowadzenie takiego postępowania państw. Urzędnicy organów zagranicznych, które wystąpiły z wnioskiem o zastosowanie takiej procedury w celu zgromadzenia istotnych informacji związanych z kontrolowaniem prawidłowego stosowania VAT, mają dostęp do tych samych pomieszczeń i dokumentów co urzędnicy organu poproszonego o pomoc. Jeżeli jest to dopuszczalne na podstawie prawa wewnętrznego państwa członkowskiego udzielającego pomocy, możliwe jest także przesłuchiwanie podatników przez urzędników zagranicznych. Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 zakłada, że na podstawie porozumienia między organami podatkowymi obu państw uczestniczącymi w postępowaniu mogą przygotować one wspólne sprawozdanie z postępowania.

Zarówno instrument MLC, jak i PAOE umożliwiają szybszą i bardziej skoordynowaną wymianę ukierunkowanych informacji niż tradycyjna wymiana informacji na wnioski bądź wymiana informacji bez uprzedniego wniosku.

Kolejną inicjatywą rozważaną na szczeblu UE mającą na celu zwalczanie oszustw VAT jest wprowadzenie instrumentu umożliwiającego prowadzenie wspólnych kontroli przez wykwalifikowanych kontrolerów znających przepisy podatkowe innych państw członkowskich, co mogłoby zapobiec powielaniu kontroli. Aby zapewnić jak największą skuteczność kontroli, ich wyniki powinny być udostępniane również innym państwom członkowskim (European Commission, 2017).

Wnioski

Oszustwa w zakresie VAT zakłócają uczciwą konkurencję w Unii Europejskiej i zmniejszają wpływy z VAT wszystkich państw członkowskich. Aby je zwalczać skutecznie, państwa członkowskie UE muszą ze sobą współpracować. Nowoczesne narzędzia do wykrywania i zwalczania oszustw podatkowych w Unii zostały ustanowione w rozporządzeniu Rady UE nr 904/2010. Ich stosowanie doprowadziło do zacieśnienia współpracy administracyjnej między państwami.

Podstawowym i zarazem bardzo przydatnym narzędziem wymiany danych na temat dostaw wewnątrzspółnotowych między państwami członkowskimi jest system VIES. Współtworzą go państwa członkowskie UE. W interesie wszystkich państw leży dbałość o wiarygodność, poprawność, kompletność i aktualność gromadzonych i udostępnianych innym krajom danych, gdyż przetwarzane w tym systemie informacje pozwalają każdej z administracji na wstępne rozpoznanie zaistniałych zdarzeń i uzyskanie informacji na temat transakcji wewnątrzspółnotowych, w tym potencjalnych oszustw o zasięgu transgranicznym. System VIES umożliwia polskiej administracji skarbowej dokonywanie analiz na podstawie porównywania danych udostępnionych przez zagraniczne administracje z danymi dostępnymi w kraju z deklaracji podatkowych, informacji podsumowujących, zebranych z udziałem podatnika w trakcie prowadzonych postępowań.

Z punktu widzenia partykularnych interesów państw członkowskich ważną rolę odgrywa wymiana informacji na wniosek, dzięki której dane państwo pozyskuje informacje i dowody, które wykorzystuje w kontrolach i postępowaniach podatkowych prowadzonych u siebie. Otrzymane informacje przyczyniają się do ustalenia i potwierdzenia nieprawidłowości, stanowią podstawę zakwestionowania deklarowanych przez podatników rozliczeń VAT czy podważenia prawa do zastosowania stawki zerowej VAT z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych.

Z kolei spontaniczna wymiana informacji przeprowadzana jest głównie na rzecz innego państwa członkowskiego, gdy w toku podejmowanych działań analitycznych, weryfikacyjnych czy kontrolnych dane państwo uzna, że będą one użyteczne w innym kraju, w którym istnieje ryzyko strat podatkowych. Wykorzystywanie tego narzędzia jest przejawem dbania o dobro wspólne, o interesy całej Unii Europejskiej.

Narzędzia MLC, które dotyczą kontroli prowadzonych jednocześnie w więcej niż jednym państwie członkowskim, oraz PAOE, polegające na obecności urzędników podatkowych w innych państwach członkowskich, umożliwiają organom podatkowym gromadzenie bardzo szczegółowych informacji na temat uczestnictwa podatników z różnych państw UE w transakcjach o charakterze oszukańczym. Narzędzia te pozwalają organom podatkowym jednego kraju mieć dostęp do przechowywanej w innym kraju dokumentacji i bezpośrednio uczestniczyć w toczących się tam dochodzeniach.

W odniesieniu do oszustw karuzelowych państwa członkowskie współpracują również za pośrednictwem sieci Eurofisc. Duże nadzieje Unia Europejska wiąże z rozwojem narzędzia TNA, które ma umożliwić Eurofisc zdecydowanie szybciej niż dotychczas wykrywanie i powstrzymywanie oszustw typu „znikający podatnik” u źródła.

Państwa członkowskie od lat współpracują ze sobą, aby zapobiegać nadużyciom podatkowym i oszustwom podatkowym oraz je wykrywać i eliminować niezależnie od miejsca siedziby podmiotu lub miejsca powstania strat podatkowych. Skutki pandemii COVID-19 sprawiły, że państwa potrzebują dodatkowych środków

do wspierania i odbudowy gospodarki. Pandemia przyspieszyła proces rozwoju gospodarki cyfrowej, która stwarza nowe wyzwania również dla administracji podatkowych. Obecne przepisy prawne nie mogą być w pełni skuteczne w rzeczywistości postpandemicznej. Przepisy dotyczące VAT nie są również dostosowane do wyzwań związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w epoce cyfrowej, takich jak np. zapewnienie sprawiedliwego opodatkowania zarówno tradycyjnych, jak i internetowych transakcji gospodarczych. Stąd też na szczeblu Unii Europejskiej zaczęto się zastanawiać, w jaki sposób można wykorzystać technologię do zmniejszenia obciążenia administracyjnego i do zwalczania oszustw podatkowych. W efekcie Komisja Europejska w 2020 r. zapowiedziała listę zmian, które w 2022 r. nazwano pakietem legislacyjnym – *Przepisy dotyczące VAT w epoce cyfrowej* (Komisja Europejska, 2020), który wprowadza zmiany do dyrektywy 2006/112/WE i do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT niezbędnych w epoce cyfrowej (Komisja Europejska, 2022a). Proponowany pakiet zmian ma zmodernizować obowiązki sprawozdawcze w zakresie VAT, ułatwić e-fakturowanie, dostosować przepisy VAT do gospodarki opartej na platformach cyfrowych oraz umożliwić przejście na jednolitą rejestrację VAT w UE. Inicjatywa ma na celu zapewnienie należytego funkcjonowania jednolitego rynku. Zmniejszą się koszty przestrzegania przepisów przez przedsiębiorców. Warto podkreślić, że pakiet dotyczący VAT w epoce cyfrowej służy unowocześnieńiu sposobu zgłaszania transakcji transgranicznych. Obecny sposób gromadzenia zagregowanych danych za pomocą informacji podsumowujących VAT UE i wymiany danych za pośrednictwem systemu VIES jest stosowany od 1993 r. W proponowanym pakiecie informacje podsumowujące zastąpiono obowiązkami sprawozdawczymi opartymi na transakcjach. Nowy obowiązek sprawozdawczy umożliwi raportowanie o transakcjach wewnątrzspółnotowych dotyczących towarów i usług w czasie rzeczywistym. Proponowany system wymagać będzie od każdego podatnika zidentyfikowanego na potrzeby VAT na terenie Unii Europejskiej raportowania pojedynczo dla każdej transakcji większości danych, które wymagane są na fakturze. Dane dotyczące danej transakcji następnie będą przekazywane do nowej centralnej bazy danych VIES (Komisja Europejska, 2022b). Wprowadzenie pakietu niewątpliwie poprawi ochronę interesów finansowych i gospodarczych UE oraz wpłynie pozytywnie na zacieśnienie współpracy administracyjnej państw członkowskich mającej na celu ograniczenie oszustw w dziedzinie VAT.

W Europie w dobie cyfryzacji istotne znaczenie dla efektywności działania organów podatkowych wszystkich państw członkowskich UE ma ścisła współpraca między administracjami. Potwierdza to również proponowany pakiet zmian w zakresie VAT. Administracje powinny maksymalnie wykorzystać dostępne narzędzia, a nawet stosować w jednym przypadku kilka narzędzi w celu osiągnięcia jak najlepszych efektów. Wymiana informacji między państwami członkowskimi powinna obecnie bazować na wspólnym szybkim analizowaniu informacji i wspólnych działaniach bezpośrednich. Takie innowacyjne podejście umożliwi pełne wykorzystanie

dostępnych w ramach Unii Europejskiej narzędzi zwalczania oszustw, a w konsekwencji wpłynie na szybszą eliminację oszustw na gruncie VAT. Współpraca między państwami przy zastosowaniu opisanych w rozdziale narzędzi jest najodpowiedniejszym sposobem zwalczania transgranicznych oszustw związanych z VAT.

Bibliografia

- Biegalski, A. (2004). VIES – System wymiany informacji w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia ogólne. *Monitor Podatkowy*, (4). <https://czasopisma.beck.pl/monitor-podatkowy/artukul/vies-system-wymiany-informacji-w-zakresie-podatku-vat-wybrane-zagadnienia-ogolne/>
- Butu, I. i Brezeanu, P. (2020). Fighting VAT fraud through administrative tools in the European Union. *Journal Finance – Challenges of the Future*, (22), 90–101.
- Cisek, S. (2020, 22 lipca). *Wywiad biznesowy / biały wywiad / OSINT / wywiad jawnoźródłowy*. <http://sabinacisek.blogspot.com/2015/12/ciecierski-marek-2009.html>
- Ćwiakała-Małys, A. i Piotrowska, I. (2021). *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce Ewolucja działań i mechanizmów ograniczających*. Uniwersytet Wrocławski. <https://www.repozytorium.uni.wroc.pl/Content/132935/download/>
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006).
- Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. Urz. UE L 44/23 z 20.02.2008).
- ETO (Europejski Trybunał Obrachunkowy). (2015). *Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania*. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_PL.pdf
- European Commission. (2017, 30 listopada). *Commission staff working document impact assessment, Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax*. SWD(2017) 428 final. {COM (2017) 706 final} – {SWD(2017) 429 final}. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0428&from=EN>
- European Commission. (2019, 15 maja). *VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468
- IAS (Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu). (2018, 9 maja). *Współpraca państw Grupy Wyszehradzkiej w wymianie informacji podatkowych*. <https://tinyurl.com/mww6967x>
- IAS. (2022, 20 grudnia). *Regulamin organizacyjny Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu*. https://www.wielkopolskie.kas.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4c3e-e84b-2bce-4b71-a783-a8901bdfb483&groupId=3470530
- IAS. (2023). *Wymiana informacji o VAT w latach 2020–2022* [materiały niepublikowane].

- KAS (Krajowa Administracja Skarbowa). (2020). *Polsko-niemieckie porozumienie o współpracy w zakresie zwalczania oszustw VAT*. <https://www.gov.pl/web/kas/polsko-niemieckie-porozumienie-o-wspolpracy-w-zakresie-zwalczania-oszustw-vat>
- Komisja Europejska. (2020, 15 lipca). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady. Plan na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*. COM (2020) 312 final. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF
- Komisja Europejska. (2022a, 8 grudnia). *Wniosek. Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej*. COM (2022) 701 final. {SEC(2022) 433 final}–{SWD(2022) 393 final}–{SWD(2022) 394 final}. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701>
- Komisja Europejska. (2022b, 8 grudnia). *Wniosek. Rozporządzenie Rady zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT niezbędnych w epoce cyfrowej*. COM(2022) 703 final. {SEC(2022) 433 final}–{SWD(2022) 393 final}–{SWD(2022) 394 final}. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0703>
- Kłosowiak, M. (2018). Międzynarodowa współpraca administracyjna mająca na celu zwalczanie oszustw na gruncie VAT. *Zeszyty Naukowe Towarzystwa Doktorantów UJ Nauki Społeczne*, 3(22), 135–147. <https://doi.org/10.26361/ZNTDSp.09.2018.22.08>
- Lipniewicz, R. (2012). Unijny system wymiany informacji o VAT w kontekście ryzyka podatkowego przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (52), 45–58. http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/52-2012/FRFU-52-45.pdf
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2010). *Informacja o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości w VAT*. Nr ewid. 16/2010/P09023/KBF. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,1592,vp,1779.pdf>
- NIK. (2018). *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*. Nr ewid. 23/2018/P/17/013/KBF. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,17650,vp,20231.pdf>
- NIK. (2019). *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*. Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>
- Raczkowski, K. (2011). Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT, *Infos*, 6(98), 1–4. https://depot.ceon.pl/bitstream/handle/123456789/2883/Eurofisc_zdecentralizowana_siec_wsp%C4%87_wsp%C3%B3lpracy_w_dziedzinie_podatku_VAT.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010).
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 517/2013 z dnia 13 maja 2013 r. dostosowujące niektóre rozporządzenia i decyzje w takich dziedzinach, jak swobodny przepływ towarów, swobodny przepływ osób, prawo spółek, polityka konkurencji, rolnictwo, bezpieczeństwo żywności, polityka weterynaryjna i fitosanitarna, polityka transportowa, energia, podatki, statystyka, sieci transeuropejskie, wymiar sprawiedliwości i prawa podstawowe, sprawiedliwość, wolność i bezpieczeństwo, środowisko, unia celna, stosunki zewnętrzne, polityka zagraniczna, bezpieczeństwa i obrony oraz instytucje w tej dziedzinie, w związku z przystąpieniem Republiki Chorwacji (Dz. Urz. UE L 158/1 z 10.06.2013).

- Rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348/1 z 29.12.2017).
- Rozporządzenie Rady (UE) 2018/1541 z dnia 2 października 2018 r. zmieniające rozporządzenia (UE) nr 904/2010 i (UE) 2017/2454 w odniesieniu do środków wzmocnienia współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 259/1 z 16.10.2018).
- Rozporządzenie Rady (UE) 2018/1909 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do wymiany informacji w celu monitorowania prawidłowego stosowania procedury magazynu typu *call-off stock* (Dz. Urz. UE L 311/1 z 7.12.2018).
- Rozporządzenie Rady (UE) 2020/283 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do środków służących wzmocnieniu współpracy administracyjnej w celu zwalczania oszustw w dziedzinie VAT (Dz. Urz. UE L 62/1 z 2.03.2020).
- Rozporządzenie Rady (UE) 2020/1108 z dnia 20 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/2454 w odniesieniu do dat rozpoczęcia stosowania w związku z pandemią COVID-19 (Dz. Urz. UE L 244/1 z 29.07.2020).
- Rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz. Urz. UE L 264 z 15.10.2003).
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 79/2012 z dnia 31 stycznia 2012 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 29/13 z 1.02.2012).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 dnia kwietnia 2004 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej (Dz. U. z 2004 r. Nr 58, poz. 559).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Dz. U. z 2013 r., poz. 1662).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Wahl, T. (2019, 16 stycznia). *Improved cooperation tool benefits fight against VAT fraud*. <https://eucrim.eu/news/improved-cooperation-tool-benefits-fight-against-vat-fraud/>
- Wasilewski, M. i Bischoff, A. (2018). Współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowej między Polską a krajami UE. *Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, Finanse i Marketing*, 19(68), 286–301. <https://doi.org/10.22630/PEFIM.2018.19.68.24>
- Zarządzenie. (2012). Zarządzenie nr 10 Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT (Dz. Urz. MF z 2012 r., poz. 7).

ZAKOŃCZENIE

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/9>

 **Edyta Małecka-Ziemińska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
edyta.malecka-zieminska@ue.poznan.pl

Celem przedkładanej monografii była próba identyfikacji wpływu pandemii oraz rozwoju gospodarki cyfrowej na skalę i formę oszustw związanych z VAT, w tym szczególnie w transakcjach transgranicznych z wykorzystaniem konstrukcji „znikającego przedsiębiorcy/podatnika”. Charakterystyce i ocenie poddano także podejmowane w Polsce oraz z inicjatywy UE działania mające na celu uproszczenie i uszczelnienie poboru tego podatku.

Treść publikacji podzielono na dwie części, koncentrując rozważania na aspektach fiskalnych i nowych tendencjach oszustw w zakresie VAT (część 1) oraz aspektach normatywnych tych oszustw i podejmowanych przeciwko nim inicjatywach (część 2). Podział ten nie ma charakteru dychotomicznego, gdyż zaprezentowane zagadnienia wzajemnie się przenikają i warunkują, pozwolił jednak wyeksponować wpływ pandemii i gospodarki cyfrowej zarówno na funkcjonowanie podatników VAT, w tym także tych nieuczciwych, jak i organów podatkowych wymierzających, pobierających i uszczelniających ten podatek.

Krajowa Administracja Skarbowa z powodzeniem wykorzystuje możliwości, jakie kreuje rozwój gospodarki cyfrowej, w celu usprawnienia swojego funkcjonowania. Okres bardzo silnego zmniejszenia się luki VAT w Polsce przypadł na lata 2016 i 2017. Obniżyła się ona wówczas o 10 punktów procentowych, a Polska zbliżyła się pod względem tej wielkości do średniej dla UE. W okresie tym Ministerstwo Finansów wprowadziło wiele działań legislacyjnych, systemowych i organizacyjnych mających na celu zwiększenie stopnia wywiązywania się z zobowiązań podatkowych, w tym w VAT. Zaimplementowane wówczas, a także w latach następnych, rozwiązania uszczelniające i usprawniające pobór VAT okazały się odporne na kryzys epidemiczny, gdyż nawet wówczas – w warunkach obostrzeń w funkcjonowaniu KAS – pozwoliły utrzymać trend spadkowy luki VAT.

Wiele z opisanych w monografii działań wiąże się z wykorzystaniem nowych technologii. Informatyzacja powoduje zarówno znaczące zwiększenie zakresu

Sugerowane cytowanie:

Małecka-Ziemińska, E. (2023). Zakończenie. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 195–198). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/9>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

danych będących w dyspozycji administracji skarbowej, jak i przyspieszenie ich obiegu. Jednocześnie szybki rozwój e-handlu jest zjawiskiem, które wymaga od ustawodawcy podatkowego pilnego dostosowania obowiązujących rozwiązań do szczególnej specyfiki prowadzenia sprzedaży w sieci. Konsekwencją ich braku są bowiem realne straty zarówno dla gospodarki (wysokie koszty obsługowe po stronie rzetelnych podmiotów oraz nieuczciwie uzyskiwane przewagi konkurencyjne u nieuczciwych przedsiębiorców), jak i dla budżetów poszczególnych państw. Oszustwa związane z VAT w sprzedaży na odległość w UE szacowano kilka lat temu na 5 mld euro rocznie, a 65% dostaw wysyłkowych do UE w ramach handlu elektronicznego przez podmioty spoza Unii mogło zostać zrealizowanych niezgodnie z przepisami.

Od połowy 2021 r. państwa UE rozpoczęły implementację rozwiązań mających na celu dostosowanie otoczenia regulacyjnego do specyfiki sektora e-commerce. Przewidują one głównie uszczelnienie regulacji podatkowych, zwiększenie dostępu administracji do informacji na temat rzeczywistej wartości sprzedaży dokonywanej za pośrednictwem platform internetowych oraz ułatwienie uczciwym podatnikom wypełnianie ciężących na nich obowiązków. Według danych Komisji Europejskiej (KE) nowe zasady opodatkowania sprzedaży na rzecz unijnych konsumentów tylko w drugiej połowie 2021 r. przyniosły budżetom państw członkowskich dodatkowe 6,8 mld euro wpływów z VAT. W tym samym czasie nowe reguły opodatkowania pozaunijnych przesyłek o niskiej wartości przełożyły się na kolejne 2 mld euro. W ostatnich latach przedmiotem prac państw członkowskich UE była implementacja postanowień dyrektywy Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (DAC7) (do końca 2022 r.) oraz dyrektywy Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych (PSP) (do końca 2023 r.). Jednocześnie trwają prace KE nad projektem „VAT w erze cyfrowej”, dotyczącym m.in. zmian postanowień pakietu VAT e-commerce w zakresie jednolitej rejestracji na potrzeby VAT w UE.

Identyfikuje się wiele rodzajów oszustw w zakresie VAT, przy czym największy wpływ na lukę VAT w państwach UE mają oszustwa transgraniczne typu MTIC (*missing trader intra-community*) z karuzelą podatkową na czele. Schematy oszustw, przedmioty transakcji i ich uczestnicy ciągle ewoluują. Przestępcy zmieniają *modus operandi*, dążąc do tego, aby oszustwa były:

- niewykrywalne lub trudno wykrywalne,
- trudne do udowodnienia oraz
- przynosiły jak najwyższe korzyści organizatorom.

Mechanizmy uszczelniające VAT wprowadzane w poszczególnych państwach UE sprawiają, że zmieniają się jurysdykcje, w których występuje strata w VAT. Państwa posiadające narzędzia i środki zapewniające skuteczne zwalczanie oszustw

związanych z VAT wykorzystywane są przez przestępców do wydłużania łańcuchów transakcji oszukańczych, tak aby utrudnić ich wykrycie. Straty powstają w państwach, w których działają znikający podatnicy, a administracje podatkowe czy organy ścigania nie dysponują narzędziami wystarczającymi do eliminacji tego typu przestępstw.

Poznanie mechanizmów oszustw podatkowych, zmian, jakie zachodzą w oszustwach w zakresie VAT, m.in. dotyczących towarów lub usług będących przedmiotem transakcji, sposobów werbowania podmiotów czy zachowań podatników pełniących określone funkcje w łańcuchu transakcji, jest niezbędne do skutecznego zapobiegania oszustwom, ich wykrywania i eliminowania z rynku.

Wiedza na temat oszustw związanych z VAT może również pozwolić uczciwym przedsiębiorcom uniknąć nieświadomego zaangażowania się w przestępstwo podatkowe. Niestety pandemia COVID-19 istotnie zwiększyła ryzyko nieświadomego udziału przedsiębiorcy w oszustwie podatkowym. Zmiana zasad funkcjonowania gospodarki i społeczeństwa, a więc i prowadzenia biznesu, w widoczny sposób wpłynęła na schematy działań przedsiębiorców, w tym na procesy weryfikacji kontrahentów. Czas pandemii dokonał tutaj znacznych zniekształceń, utrudniających stwierdzenie, jakich czynności weryfikacyjnych służby skarbowe mogą, w uzasadniony sposób, oczekiwać od podatnika. Co więcej, na moment składania monografii do opublikowania (koniec 2022 r.) brak było jeszcze wypracowanej linii orzeczniczej, która wskazywałaby na to, jak sądy administracyjne będą rozstrzygały spory podatkowe, w których przedsiębiorcy, wykazując działanie w dobrej wierze, będą powoływali się na okoliczność ograniczonej możliwości weryfikacji wiarygodności kontrahenta z uwagi na przeszkody spowodowane pandemią COVID-19. Ważną rolę w procesie weryfikacji kontrahenta, a w konsekwencji dochowania należytej staranności, odgrywają obecnie powszechnie dostępne narzędzia cyfrowe, a z czasem ich znaczenie będzie jeszcze większe.

Szacuje się, że oszustwa typu MTIC powodują rocznie straty w wysokości około 50–60 mld euro dla państw członkowskich i finansów UE. Choć szacunki te są zróżnicowane, jednak prawie na pewno są one niedoszacowane, gdyż z naturą oszustw wiąże się nieznaną bądź nieobserwowany element. Z kolei złożoność schematów MTIC sprawia, że sprawcami tych oszustw są zazwyczaj zorganizowane grupy przestępcze. Z jednej strony oszustwa MTIC pozbawiają UE i jej państwa członkowskie znacznej kwoty dochodów, a z drugiej skuteczna walka z nimi wymaga odpowiednich działań i sprawnej współpracy międzynarodowej.

W ramach dostępnych obecnie narzędzi państwa członkowskie UE napotykają trudności w wykrywaniu oszustw typu MTIC. Raportowanie, audyt i analiza informacji podatkowych nie dorównują szybkości, z jaką oszuści mogą kupować i sprzedawać towary lub usługi oraz poruszać się po rynku wewnętrznym UE. Zdolność organów podatkowych do zwalczania oszustw transgranicznych determinuje również brak łatwego i szybkiego dostępu do informacji podatkowych będących w posiadaniu organów różnych państw członkowskich. Ograniczona

w tym zakresie pozostaje także rola organów UE zaangażowanych w dochodzenia, takich jak: Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (Office Européen de Lutte Anti-Fraud, OLAF), Prokuratura Europejska (European Public Prosecutor's Office, EPPO), Agencja Unii Europejskiej ds. Współpracy Organów Ścigania (Europol) oraz Agencja Unii Europejskiej ds. Współpracy Wymiarów Sprawiedliwości w Sprawach Karnych (Eurojust), o czym przesądza mnogość i zróżnicowanie ich zadań i obowiązków oraz podstaw prawnych funkcjonowania. Organy UE, podobnie jak organy podatkowe państw członkowskich, nie mają szybkiego dostępu do krajowych danych i informacji podatkowych. Również dobrze funkcjonująca współpraca sądowa napotyka na przeszkody w uzyskiwaniu krajowych informacji podatkowych i wykonywaniu europejskich nakazów dochodzeniowych (European Investigation Orders, EIOs).

UE podjęła ostatnio szereg działań w celu zmniejszenia strat dochodów z VAT, w szczególności zwalczając oszustwa związane z tym podatkiem. Państwa członkowskie uzgodniły już i zaczęły wdrażać ambitne przepisy w celu zacieśnienia współpracy i wymiany informacji między sobą i organami ścigania. Konieczne są dalsze działania w celu ograniczenia strat dochodów podatkowych wynikających z istnienia luki VAT, zwłaszcza że szacunki wskazują, że około 1/4 jej wielkości można bezpośrednio przypisać działaniom przestępczym, głównie o charakterze transgranicznym i karuzelowym. W dobie cyfryzacji dla skutecznego ograniczenia tych szkodliwych i przestępczych praktyk kluczowe znaczenie ma i będzie miała efektywna współpraca między państwami członkowskimi oraz między nimi a odpowiednimi organami UE.

Odrębnym, relatywnie jeszcze słabo rozpoznany i nieporuszony w monografii tematem jest wykorzystanie potencjału sztucznej inteligencji (AI). Może być ona sprzymierzeńcem w wykrywaniu i ograniczaniu oszustw podatkowych, wspierać działania analityczne organów skarbowych i typowanie podmiotów do kontroli. Z powodzeniem może jednak także wspomagać działania przestępcze, w tym wyłudzenia podatków. Przestępcy mogą wykorzystywać zaawansowane techniki AI do manipulowania danymi podatkowymi i utrudniania wykrycia tych manipulacji (np. poprzez tworzenie fałszywych dokumentów, oszustwa finansowo-księgowo, fałszywe identyfikacje czy ataki phishingowe). W obliczu tych zagrożeń ważne jest, aby uczciwi podatnicy zachowali czujność i ostrożność przy udostępnianiu poufnych informacji podatkowych czy reagowaniu na podejrzanę prośbę. Z kolei od pracowników i funkcjonariuszy KAS wymaga to ciągłej aktualizacji wiedzy i podnoszenia kompetencji w celu profesjonalizacji działań i skutecznego rozpoznawania potencjalnych zagrożeń.

Celem monografii jest próba identyfikacji wpływu pandemii oraz rozwoju gospodarki cyfrowej na skalę i formę oszustw związanych z VAT, szczególnie w transakcjach transgranicznych z wykorzystaniem konstrukcji „znikającego przedsiębiorcy/podatnika”. Charakterystyce i ocenie poddano także podejmowane w Polsce oraz z inicjatywy UE działania zmierzające do uproszczenia i uszczelnienia poboru tego podatku. Rozważania skoncentrowano na aspektach fiskalnych i nowych tendencjach oszustw związanych z VAT (część pierwsza) oraz kwestiach normatywnych tych oszustw i podejmowanych przeciwko nim inicjatywach (część druga). Przyjęty podział nie ma charakteru dychotomicznego, gdyż przedstawione zagadnienia wzajemnie się przenikają i warunkują, pozwolił jednak wyeksponować wpływ pandemii i gospodarki cyfrowej na funkcjonowanie podatników VAT, w tym także tych nieuczciwych, oraz organów podatkowych wymierzających, pobierających i uszczelniających ten podatek.

Monografia stanowi cenne kompendium wiedzy na temat luki VAT, a w szczególności form oszustw podatkowych, narzędzi oraz regulacji służących ich zwalczaniu. Prezentuje ona zarówno punkt widzenia przedstawicieli nauki, jak i praktyków posiadających doświadczenie w administracji skarbowej. Czytelnicy otrzymują opracowanie łączące w sobie szerokie spojrzenie systematyzujące problematykę oszustw VAT-owskich z wnikliwą analizą wybranych zagadnień.

Z recenzji dra hab. Adama Adamczyka, prof. US

ISBN 978-83-8211-181-1

