

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.

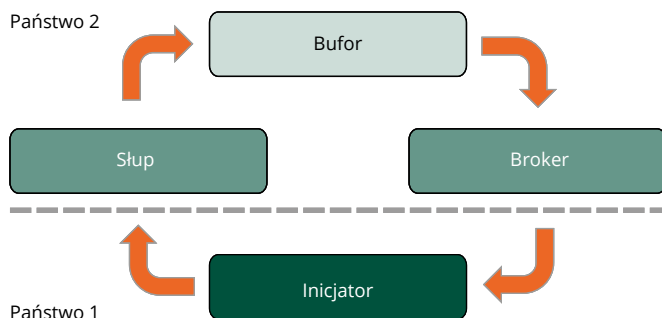
Dekompozycja luki VAT nie jest prosta, lecz takie próby są podejmowane. Zgodnie z szacunkami Poniatowskiego (2016, s. 25–29) w 2013 r. ubytek dochodów państwa z podatku od towarów i usług wynosił odpowiednio: z powodu funkcjonowania znikających podatników – 4520 mln zł, w efekcie przemytu (głównie wyrobów 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 ograniczania. 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 podatnik, 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 słułów 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 skarbowa zyska dostęp do wystawianych przez podatników faktur w czasie rzeczywistym. To z kolei powinno pozwolić skrócić okres funkcjonowania słułów. 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 skarbowa 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 skarbowa, 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 ułatwiałoby 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.

Więszym 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 skarbowa 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 przeczulności 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.).