

## Rozdział 8

# MIĘDZYNARODOWA POMOC ADMINISTRACYJNA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UE W ZAPOBIEGANIU I ZWALCZANIU OSZUSTW ZWIĄZANYCH Z VAT<sup>1</sup>

<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.

---

<sup>1</sup> 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

dodanej (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 wewnątrzwspólnotowym 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.

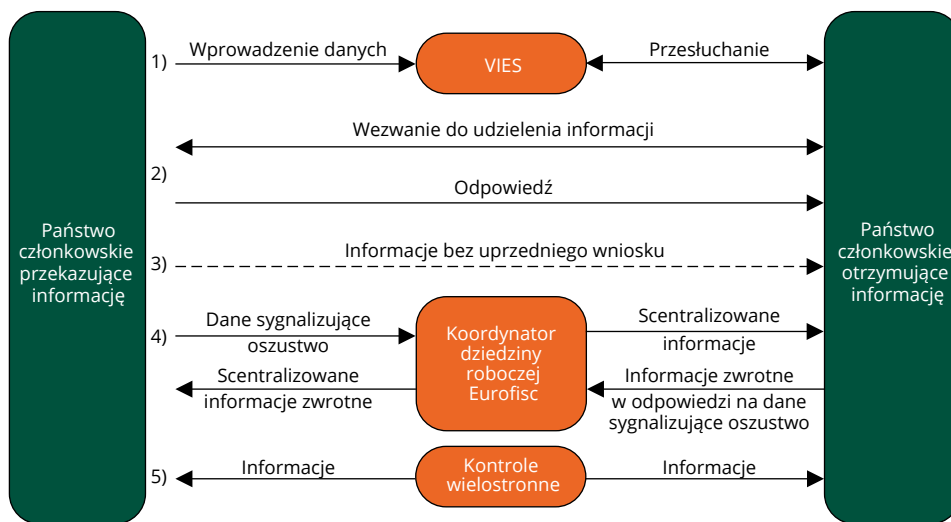
Państwa uzgodniły również minimalny próg uprawniający do złożenia wniosku o udzielenie pomocy. Co do zasady kwota transakcji lub kwota rozbieżności

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.

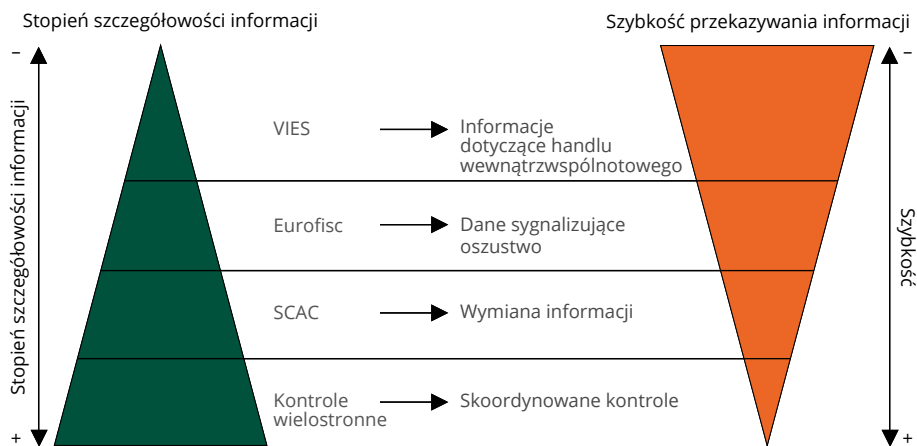


VIES – system wymiany informacji o VAT

### 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 (Kłosoziak, 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.

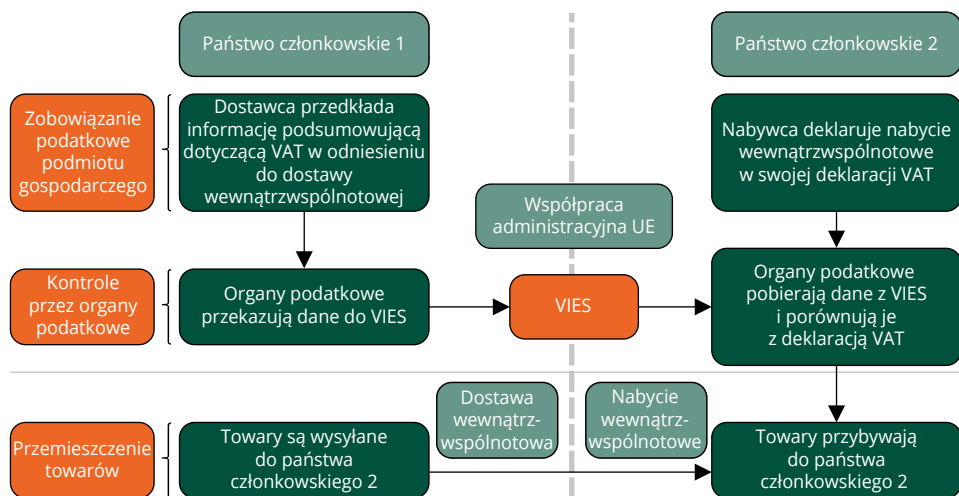
## 3. VIES i zautomatyzowana wymiana informacji

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.



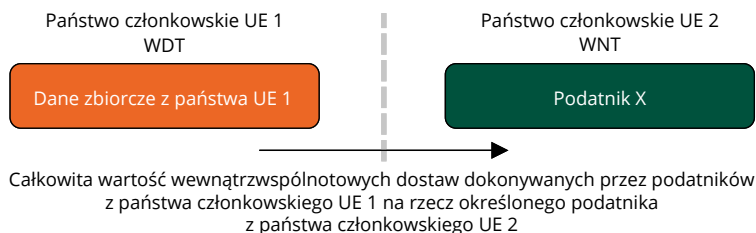
VIES – system wymiany informacji o VAT

### 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:

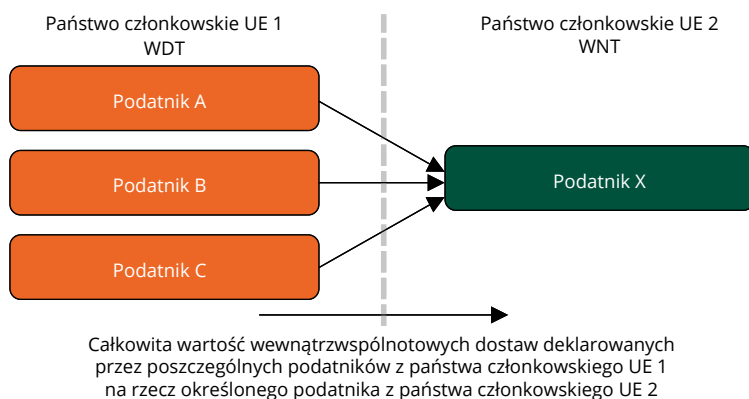
- poziom I obejmuje wartość wszystkich wewnątrzspółnotowych dostaw towarów i wszystkich transakcji wewnątrzspółnotowego świadczenia usług na rzecz osób posiadających numer identyfikacyjny VAT, dokonanych przez wszystkie podmioty gospodarcze zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim dostarczającą 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 (Kłosoński, 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](http://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**

<b>Państwo</b>	<b>Prefix</b>	<b>Wnioski o informacje</b>
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**

<b>Państwo</b>	<b>Prefix</b>	<b>Wnioski o informacje</b>
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):

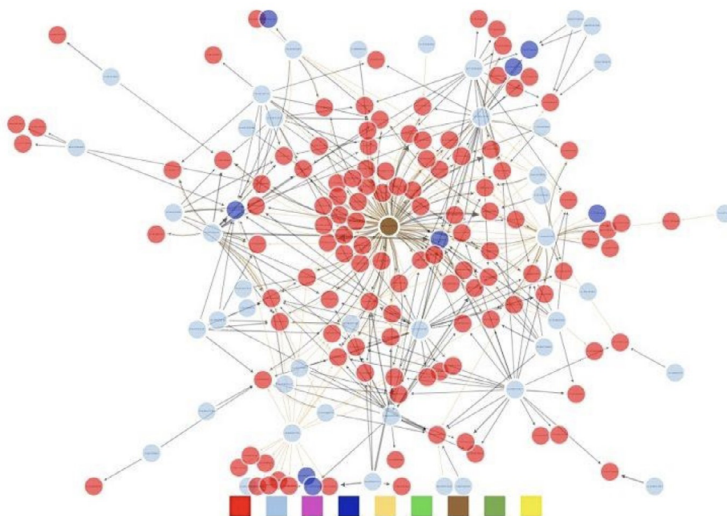
- 1) oszustwa typu MTIC (znikający podatnik, oszustwa karuzelowe),
- 2) oszustwa dotyczące środków transportu (samochody, łodzie i samoloty),
- 3) oszustwa związane z nadużywaniem procedury celnej 42,
- 4) obserwatorium oszustw związanych z VAT (obszar roboczy, którego celem jest identyfikowanie nowych 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](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 określanymi 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 wniosek 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 unowocześnieeniu 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 zmiany 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](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](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](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](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](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](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).