

Rozdział 6

PROCEDURA CELNA 42 A OSZUSTWA W ZAKRESIE VAT¹

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/6>

Agnieszka Krysztofiak

Krajowa Administracja Skarbowa
krysztofiak.a@interia.pl

Dariusz Strugliński

Krajowa Administracja Skarbowa
dariusz.struglinski@interia.pl

Customs procedure 42 and VAT fraud

Abstract

Purpose: The purpose of this chapter is to present basic information on customs procedure 42 and VAT fraud using this procedure. The rules of administrative assistance between EU Member States in the field of VAT aimed at combating fraud using customs procedure 42 were also identified and presented. Administrative assistance instruments such as VIES, Eurofisc network were characterised and compared. Finally, the challenges faced by the tax administrations of EU Member States in the combating fraud using customs procedure 42 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 the European Court of Auditors (ETO) and also Olaf, Europol and EPPO.

Findings: Based on the analysis, it can be concluded that close cooperation between tax and customs 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 cross-checks of customs and tax information. 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 using customs procedure 42. Cooperation between countries using the tools described in this chapter is the most appropriate way to combat cross-border VAT fraud using customs procedure 42.

Keywords: customs procedure 42, VAT fraud, import, combating VAT fraud, Mutual Assistance of EU Member States, administrative assistance tools.

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

Sugerowane cytowanie:

Krysztofiak, A. i Strugliński, D. (2024). Procedura celna 42 a oszustwa w zakresie VAT. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Prawo i ryzyko celne* (s. 85–109). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-233-7/6>



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

1. Wstęp

W rozdziale zostanie przybliżona tematyka dotycząca oszustw związanych z VAT przy imporcie towarów. W szczególności scharakteryzowane zostaną oszustwa VAT dotyczące stosowania procedury celnej 42 w związku z importem towarów. Po przedstawieniu zasad opodatkowania VAT importu towarów i prawidłowego zastosowania procedury 42 zostaną przybliżone mechanizmy oszustw związanych ze zwolnieniem z VAT importu towarów, które transportowane są z państwa członkowskiego przywozu do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (UE). Zastosowanie takiego zwolnienia sprawia, że VAT od importu towarów należny jest w państwie członkowskim przeznaczenia, a nie przywozu.

Nieuczciwi podatnicy, korzystając z tej procedury, starają się doprowadzić do sytuacji, w której VAT od importu:

- będzie uiszczony w wysokości niższej niż należna lub
- nie zostanie uiszczony w ogóle.

Państwa członkowskie UE od lat współpracują, by skutecznie zwalczać oszustwa podatkowe związane z VAT. Ścisła współpraca z organami podatkowymi i celnymi innych państw członkowskich UE, a także państw spoza UE, jest niezbędna zwłaszcza w obszarze VAT, gdzie często zdarzają się przypadki, gdy wewnątrz-wspólnotowe przemieszczenie towarów jest poprzedzone ich importem z państwa trzeciego na terytorium UE. Import towarów, w tym zastosowanie procedury 42, podobnie jak wywóz towarów poza teren UE, utrudnia prześledzenie całej drogi towarów, obowiązków deklaracyjnych i prawidłowości rozliczenia podatku przez podmioty uczestniczące w transakcji, a w efekcie identyfikację potencjalnego oszustwa.

W rozdziale syntetycznie opisano wybrane działania podejmowane przez państwa członkowskie i Komisję Europejską (KE) w celu wyeliminowania oszustw związanych ze stosowaniem procedury 42. Podjęta zostanie również próba odpowiedzi na pytanie, czy działania podejmowane przez UE pozwolą skutecznie wyeliminować bądź ograniczyć oszustwa związane z VAT w tym obszarze.

2. VAT w imporcie

Przybliżenie procedury celnej 42 i oszustw podatkowych związanych z jej stosowaniem wymaga omówienia wybranych zagadnień dotyczących opodatkowania VAT zarówno importu, jak i transakcji wewnątrz-wspólnotowych. Jest to ważne, ponieważ procedura 42 ma istotne znaczenie dla sposobu rozliczenia VAT od importu.

VAT (*value added tax*) jest podatkiem pośrednim, o dużym znaczeniu we współczesnych systemach podatkowych. Ogromne znaczenie podatków pośrednich, w tym VAT, przypisuje się m.in. dochodom, jakie dostarczają budżetowi państwa, oraz łatwości administrowania nimi i kontrolowania ich. VAT jako podatek od konsumpcji został wprowadzony we Francji w 1954 r. (Starzyńska, 2006, s. 5–6). Pod koniec lat 60. XX w. VAT funkcjonował w ośmiu państwach świata, w tym w pięciu krajach Europy (Ebrill i in., 2001, s. 6).

W Polsce VAT (nazwany podatkiem od towarów i usług) zaczął obowiązywać od 5 lipca 1993 r. Było to związane z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Ustawa, 1993). Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wiązało się z koniecznością zharmonizowania przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi. Efektem dostosowania przepisów prawa krajowego dotyczących VAT do przepisów unijnych było uchwalenie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również ustawa o VAT), której przepisy regulują opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.

Warto podkreślić, że VAT ma szereg zalet. Można wymienić m.in. obciążanie konsumpcji, a nie produkcji, oraz małą wrażliwość na kryzysy gospodarcze. Jednocześnie w literaturze poświęconej temu podatkowi wskazuje się, że jest to podatek skomplikowany i podatny (ze względu na konstrukcję) na wyłudzenia (Arak i in., 2019, s. 10).

Do opisu zasad opodatkowania VAT dostaw i nabyć towarów i usług, w tym importu towarów, konieczne jest odwołanie się do przepisów ustawy o VAT. Artykuł 5 ust. 1 tego aktu prawnego stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju oraz import towarów na terytorium kraju. Z uwagi na tematykę rozdziału istotne jest zdefiniowanie, czym jest import towarów. Przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej (Ustawa, 2004, art. 2 pkt 7). Ustawodawca przez terytorium państwa trzeciego rozumie terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z pewnymi zastrzeżeniami wynikającymi z art. 2a ust. 1 i 3 ustawy o VAT. Import ma miejsce w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na którego terenie towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium UE (Ustawa, 2004, art. 26a ust. 1). W przypadku niektórych procedur lub przeznaczeń celnych, np. procedury uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień lub procedury odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom i przeznaczeniom.

Z perspektywy opodatkowania VAT importu ważne jest określenie podmiotów będących podatnikami VAT. Zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami

są m.in. osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszono, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
- uprawnione do korzystania z procedury uszlachetniania czynnego lub procedury odprawy czasowej, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury.

Warto podkreślić, że obowiązek rozliczenia VAT od importu towarów nie dotyczy tylko podatników VAT czynnych, lecz także podatników VAT zwolnionych podmiotowo w określonych sytuacjach (Nogacki, 2020).

Zasady powstawania obowiązku z tytułu importu towarów regulują przepisy art. 19a ust 9 ustawy o VAT. Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, przy czym istnieją wyjątki od tej zasady.

Sytuacje, w których powstaje dług celny, określają przepisy art. 77–83 unijnego kodeksu celnego. Kodeks ten został ustanowiony rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 (Rozporządzenie, 2013a).

Dług celny w przywozie towarów powstaje w wyniku objęcia towarów spoza Unii Europejskiej podlegających należnościom celnym przywozowym:

- procedurą dopuszczenia do obrotu, m.in. na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu, lub
- procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych

z chwilą przyjęcia zgłoszenia celnego.

Jeżeli przyjęcie zgłoszenia powoduje powstanie długu celnego, to zwolnienie towaru, na którym ciąży należność, może nastąpić tylko po ich uiszczeniu lub zabezpieczeniu (MF, 2022).

Do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego związanego z VAT od importu towarów niezbędna jest wiedza dotycząca podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w imporcie towarów. Informacje na temat zawiera art. 30b ustawy o VAT. Przywołany przepis stanowi, że podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. W przypadku importu towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania VAT jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Przykładowo, polski przedsiębiorca nabywa i sprowadza zabawki z Chin na terytorium Polski, a więc dokonuje importu towarów. Miejscem importu będzie Polska, a obowiązek związany z VAT powstanie z chwilą powstania długu celnego. Podstawą opodatkowania VAT importu będzie wartość celna powiększona o cło

(towar nie podlega opodatkowaniu akcyzą, stąd podstawa nie zawiera podatku akcyzowego). Importer, co do zasady podatnik, powinien obliczyć i wykazać VAT od importu towarów przy zastosowaniu odpowiedniej stawki w zgłoszeniu celnym. Podatek ten winien być uiszczony na konto urzędu w ciągu 10 dni od daty powiadomienia przez organ o wysokości należności podatkowych. VAT należny wykazywany jest jedynie w zgłoszeniu celnym, natomiast VAT jest naliczony w deklaracji JPK_VAT za odpowiedni okres rozliczeniowy. W opisanej sytuacji, pomimo że VAT jest neutralny, przedsiębiorca musi najpierw dokonać zapłaty VAT należnego (zaangażować środki finansowe), natomiast odliczenia VAT będzie mógł dokonać dopiero na etapie deklaracji (Nogacki, 2020).

W tym przypadku często ma zastosowanie procedura celna 40, oznaczająca import towarów z odprawą celną w kraju członkowskim UE, np. w Polsce, które sprzedawane są w ramach dostawy krajowej w Polsce.

Realizacja jednej z czterech swobód gospodarczych w Unii Europejskiej – swobody przepływu towarów w przypadku towarów nieuniijnych dopuszczonych do obrotu na terenie Unii Europejskiej spowodowała wprowadzenie przepisów umożliwiających nieobciążanie importowanych towarów przeznaczonych do innego państwa członkowskiego VAT należnym z tytułu importu.

3. Procedura 42

Procedura 42 (nazywana również procedurą 4200) ułatwia import towarów spoza Unii Europejskiej przy zachowaniu przez przedsiębiorcę większej płynności finansowej, m.in. poprzez umożliwienie późniejszego rozliczenia VAT. Pierwotnie powstałe należności podatkowe związane z VAT są rozliczane w późniejszym terminie w kraju przeznaczenia towarów w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia, co skutkuje usprawnieniem przepływu towarów. Celem procedury celnej 42 jest ułatwienie i uproszczenie handlu transgranicznego (Nellen i Mols, 2019).

Analizując podstawy prawne stosowania procedury 42, konieczne jest odwołanie się zarówno do przepisów prawa unijnego, jak i do przepisów krajowych.

Artykuł 143 ust. 1 lit. d dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stanowi, że państwa członkowskie zwalniają import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT, jest zwolniona zgodnie z art. 138 dyrektywy. Z treści art. 138 wynika, że państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium

danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów (Dyrektywa, 2006).

Dyrektywa wprowadza również warunki konieczne do zwolnienia dostawy towarów z VAT na podstawie art. 143 ust. 1 lit d. Zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie w przypadkach, gdy po imporcie towaru następuje dostawa towaru zwolniona na mocy art. 138 ust. 1 i ust. 2 lit. c, oraz jeżeli w chwili importu importer przedstawił właściwym organom państwa członkowskiego importu co najmniej następujące informacje:

- a) swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim importu lub numer identyfikacyjny VAT swojego przedstawiciela podatkowego zobowiązanego do zapłaty VAT wydany w państwie członkowskim importu,
- b) numer identyfikacyjny VAT klienta, któremu dostarczany jest towar zgodnie z art. 138 ust. 1, wydany w innym państwie członkowskim lub swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towaru, w przypadku gdy towar przemieszczany jest zgodnie z art. 138 ust. 2 lit. c,
- c) dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego.

Państwa członkowskie mogą jednak postanowić, że dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego należy przedstawić właściwym organom wyłącznie na żądanie (Dyrektywa, 2006).

Natomiast w myśl § 4 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (Rozporządzenie, 2013b).

Z przywołanych przepisów wynika, że zastosowanie procedury celnej 42 pozwala na zwolnienie z VAT transakcji przy samym imporcie towarów, a w konsekwencji umożliwia importerowi rozliczenie VAT dopiero w kraju przeznaczenia (Ulicki, 2022b). Oznacza to, że podatek VAT należny do zapłaty powstanie dopiero na samym końcu – w państwie UE, do którego ostatecznie trafią towary (Ulicki, 2022a).

Procedurę określa się mianem procedury celnej 42, ponieważ w takim przypadku importer towarów zobowiązany jest do wpisania w polu 37 dokumentu SAD kod rozpoczynający się od liczby 42, oznaczający, że jest to przywóz z „jednoczesnym dopuszczeniem do swobodnego obrotu i wprowadzeniem do obrotu krajowego towarów, które podlegają dostawie zwolnionej z podatku VAT do innego państwa członkowskiego” (ETO, 2011, s. 9).

Opis kodu procedury 42 znajduje się w załączniku B „Formaty i kody wspólnych wymogów dotyczących danych w odniesieniu do deklaracji, zgłoszeń, powiadomień i potwierdzeń unijnego statusu celnego towarów” do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Rozporządzenie, 2015).

W łańcuchu transakcji zrealizowanej w procedurze 42 mogą uczestniczyć (Ulicki, 2022a):

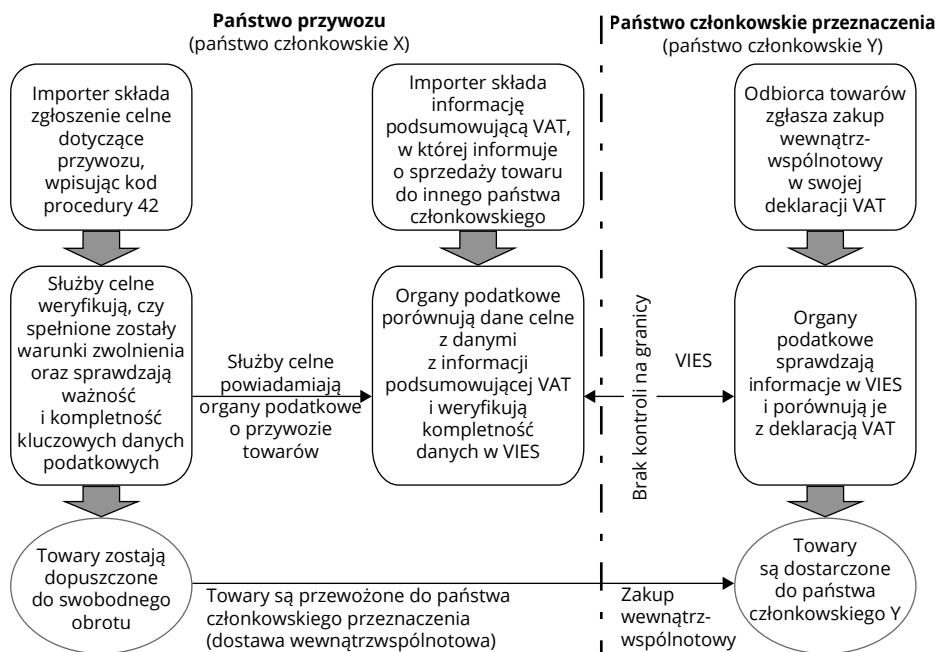
- importer, czyli podmiot z jednego z państw członkowskich UE (kraj UE przeznaczenia dla importowanych towarów),
- dostawca (sprzedawca) towarów z jednego z krajów spoza wspólnoty UE,
- podatnik prowadzący działalność gospodarczą na terytorium państwa członkowskiego UE (kraj UE przywozu), który dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz importera (przedstawiciela fiskalnego importera),
- przedstawiciel fiskalny realizujący odprawę celną w imieniu importera.

Podmiot dokonujący przywozu (importer), który nie jest zarejestrowany do celów podatku VAT w państwie członkowskim przywozu, może do celów podatkowych korzystać z przedstawiciela, który w jego imieniu dopełni obowiązków podatkowych (ETO, 2011, s. 9).

Ustanowienie przedstawiciela podatkowego „uwalnia” podatnika VAT czynnego z innego państwa członkowskiego od obowiązku rejestracji dla celów podatkowych w państwie członkowskim przywozu.

Przywóz w ramach procedury celnej 42 przedstawia rysunek 1. W przypadku prawidłowego zastosowania procedury 42 i rzetelnych transakcji importer składa zgłoszenie celne dotyczące przywozu w państwie członkowskim X, wpisując kod 42 procedury. Następnie składa informację podsumowującą VAT UE, w której informuje o wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów do państwa członkowskiego Y. Towary są przewożone z państwa członkowskiego X do państwa członkowskiego Y w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Odbiorca towarów w państwie członkowskim Y (nabywca, gdy następuje dostawa, lub sam importer, gdy następuje przemieszczenie towarów) wykazuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w deklaracji VAT. W wyniku tego VAT staje się wymagalny w państwie przeznaczenia (ETO, 2011, s. 30–31).

Dla zrozumienia przebiegu transakcji, a także oszustw w zakresie VAT, które mogą się pojawić w związku ze stosowaniem procedury 42, konieczne jest syntetyczne opisanie transakcji wewnątrzwspólnotowych i opodatkowania tych transakcji VAT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia



Rysunek 1. Prawidłowy przywóz w ramach procedury celnej 42

Źródło: na podstawie (ETO, 2011, s. 10).

wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Przepisy ustawy o VAT określają warunki, jakie muszą być spełnione, aby transakcja stanowiła wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów.

Przez wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika. Wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym znajdują się towary, w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu (por. Ustawa, 2004, art. 11 ust. 1). Jednocześnie określony został zamknięty katalog sytuacji, w których przemieszczenia towarów nie uznaje się za wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów.

Wewnątrz-wspólnotową dostawą towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, jest wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium

kraju, z pewnym zastrzeżeniem (por. Ustawa, 2004, art. 13 ust. 1). Przepis ten stosuje się pod pewnymi warunkami, np. nabywca towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Podobnie jak w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika (por. Ustawa, 2004, art. 13 ust. 3).

Oznacza to, że wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów własnych, które mają służyć prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, stanowi wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, po stronie nabywcy odpowiada wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów jest opodatkowana stawką 0% VAT przy spełnieniu odpowiednich wymogów, co oznacza, że faktury wystawiane z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nabywcom nie zawierają kwoty podatku (MF, 2024).

W procedurze 42 importer rozpoznaje przemieszczenie transgraniczne w kraju przeznaczenia jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Powoduje to, że podatek należny będzie równy podatkowi naliczonemu. W konsekwencji importer dopiero w momencie sprzedaży importowanych towarów w kraju przeznaczenia będzie zobowiązany do odprowadzenia podatku należnego z tego tytułu. Przedsiębiorca często dysponuje w tym czasie pieniędzmi (zapłata za sprzedany w kraju towar), a w konsekwencji uiszcza należny VAT ze środków finansowych otrzymanych od kontrahenta (Agencja Celna Proste Cło, b.d.).

4. Procedura 42 a oszustwo w zakresie VAT

Nieuczciwi podatnicy podejmują różne działania zmierzające do wyłudzenia VAT należnego od importowanych towarów. Ułatwienie wynikające z procedury 42 (zwolnienie z VAT importu towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów) może być odbierane przez nieuczciwych podatników jako ułatwienie dokonania oszustwa podatkowego; szczególnie, że podmioty te dysponują towarem, który jest dopuszczony do obrotu w UE.

Schemat przykładowego oszustwa może być prosty. Podatnik pomimo przystąpienia do procedury 42 i zadeklarowania, że towar, którego odprawy celnej dokonano w państwie członkowskim X, zostanie przetransportowany do państwa członkowskiego Y, w rzeczywistości nie dokonuje przemieszczenia tego towaru do kraju docelowego (tj. Y). Towar zostanie sprzedany w państwie X na czarnym rynku. Od tej sprzedaży nie zostanie odprowadzony VAT należny.

Opisane oszustwo może wiązać się z posłużeniem się przez importera dokonującego odprawy celnej skradzionymi numerami identyfikacji podatkowej i danymi podatników z państwa, do którego ostatecznie ma trafić importowany towar. Takie działanie ma utrudnić wykrycie przestępstwa przez służby skarbowe. Posłużenie się cudzymi danymi utrudnia ustalenie rzeczywistego przebiegu łańcucha transakcji, które są oszustwem.

Inny wariant oszustwa może polegać na wykorzystaniu jako rzekomego ostatecznego nabywcy „znikającego podatnika”, który jednocześnie uczestniczy w oszustwie typu MTIC (*missing trader intra-community*). Znikający podatnik nie odprowadzi należnego podatku od sprzedaży towarów objętych procedurą celną 42. Informacje o powiązaniach pomiędzy oszustwami związanymi z procedurą 42 a oszustwami z udziałem znikającego podatnika można znaleźć w wielu publikacjach, np. w sprawozdaniu rocznym Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczącym ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej i zwalczania nadużyć finansowych (2018 r.) (Komisja Europejska, 2019, s. 23).

Oszustwo może polegać również na tym, że zgłoszenia celnego do procedury 42 dokonuje nieuczciwy podmiot, który posiada numery VAT w kraju członkowskim, do którego odbywa się import, i w państwie, do którego ma rzekomo zostać przetransportowany towar. Podmiot ten posiada sfałszowane dokumenty handlowe, które mają uwiarygodnić transakcje. W rzeczywistości albo nie dokonuje w ogóle dostawy do innego kraju członkowskiego i znika, a towar zostaje sprzedany w kraju, do którego odbywa się import, albo posługując się sfałszowanymi lub nierzetelnymi dowodami, stara się kontynuować proceder tak długo, aż oszustwo nie zostanie wykryte (Sienkiewicz, 2022a). Oczywiście VAT należny od sprzedaży importowanych towarów – czy to w kraju, w którym ma miejsce import, czy też w innym państwie członkowskim UE – nie zostanie uiszczony.

Oszuści mogą również wykorzystywać to, że zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień importer jest obowiązany do przedstawienia organowi celnemu dokumentu potwierdzającego wykazanie w informacji podsumowującej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów (Rozporządzenie, 2013b). Taki termin na przedstawienie dokumentów potwierdzających wewnątrzspółnotową dostawę towarów może stanowić dla przestępców podatkowych okazję do zwielokrotnienia wyłudzeń.

Oszustwo polegające na sprzedaży na czarnym rynku towarów importowanych, które zgłoszono do procedury 42, może być łączone z procederem zaniżaniem wartości importowanych towarów w celu uniknięcia uiszczenia należnych ceł (Komisja Europejska, 2017, s. 3).

Występowanie oszustw opierających się na wykorzystaniu procedury 42 potwierdzają nie tylko raporty czy sprawozdania i wytyczne KE. O skutkach podatkowych dla budżetów państw takich przestępstw podatkowych informują różne instytucje i organizacje, m.in. Europol, EPPO czy OLAF.

Europol (European Union Agency for Law Enforcement Cooperation) – Agencja Unii Europejskiej ds. Współpracy Organów Ścigania jest unijną agencją egzekwowania prawa, której zadaniem jest zwiększanie poziomu bezpieczeństwa w Europie poprzez zapewnianie pomocy organom ścigania w państwach członkowskich UE (Europol, b.d.). W 2018 r. na stronie internetowej Europolu opublikowano komunikat o operacji OCTOPUS II, w której wzięło udział kilka państw członkowskich UE przy wsparciu Europolu. Celem operacji było wykrycie oszustw podatkowych, do których dochodziło przy imporcie odzieży i obuwi z Chin do UE. Oszuści wykorzystywali procedurę 42, aby wyłudzić podatek. Oszustwo polegało na deklarowaniu przez podatników zaniżonej wartości towarów bądź zagubieniu towarów w drodze do miejsca przeznaczenia. Operacja OCTOPUS II ujawniła, że tego typu oszustwa na dużą skalę były dziełem dobrze zorganizowanych grup przestępczych, dysponujących dużą wiedzą m.in. w obszarze kontroli tego typu transakcji (Europol, 2018).

Podobne oszustwa opisywane były także w Polsce. Przykładowo w 2019 r. pojawiła się informacja o wyłudzeniach przez grupę przestępczą VAT w kwocie około 25 mln zł. Mechanizm oszustwa polegał na imporcie towarów z Azji. Towar trafiał do portu w Hamburgu. Oszuści stosowali procedurę 42 – towary, zgodnie z deklaracją, miały trafić do Czech i na Słowację. Nie trafiały jednak do tych państw członkowskich UE – przywożono je do Polski i były sprzedawane w Wólce Kosowskiej (Ceglarsz, 2019). VAT od sprzedaży tych towarów nie został zapłacony do organów podatkowych.

EPPO (European Public Prosecutor's Office), czyli Prokuratura Europejska, opublikowała komunikat informujący o przeprowadzeniu 7 listopada 2023 r. ponad 200 przeszukań w kilku lokalizacjach w Niemczech i Holandii w ramach operacji przeciwko domniemanym oszustwom celnym i VAT (EPPO, 2023b). Niezapłacone podatki i cło zostały oszacowane na kwotę ponad 200 mln euro. Zatrzymano czterech podejrzanych o oszustwa celne i w zakresie VAT. Dochodzenie ma kryptonim „Masquerade Ball” i koncentruje się na zorganizowanej grupie przestępczej dokonującej oszustw, których celem było zaniżanie wartości towarów oraz unikanie płacenia ceł i VAT należnych od importu towarów.

W trakcie dochodzenia ustalono, że grupa przestępcza importowała z Chin do krajów UE dużą liczbę towarów, takich jak tekstylia, obuwie i drobne artykuły elektroniczne. Posługując się fałszywymi fakturami, deklarowano wartość towaru

znacznie niższą od jego rzeczywistej wartości, w efekcie czego płacono niższe cło. Przesiępcy uchylali się także od zapłaty VAT, nadużywając procedury celnej 42. Mechanizm wyłudzenia VAT polegał na fikcyjnej wysyłce towarów do innego państwa UE. Przesiępcy pozorowali przemieszczenia towarów, korzystając z firm fasadowych² na terenie całej UE. Firmy te fałszowały dokumenty, wydawały fałszywe opisy towarów i generowały fikcyjne dokumenty transportowe w celu pozorowania dostaw towarów z jednego kraju UE do drugiego. Pozwalało to uniknąć płacenia VAT – rozliczenie VAT miało nastąpić po dotarciu towarów do miejsca przeznaczenia. Przesiępcy nie uiszczali VAT, ponieważ ostatecznymi odbiorcami towarów były firmy fasadowe. W komunikacie podkreślono, że dochodzenie jest przykładem międzynarodowej współpracy EPPO z różnymi organami ścigania. Bez tej współpracy dochodzenie trwałoby znacznie dłużej, a niektóre powiązania międzynarodowe przესiępców mogłyby nie być wykryte (EPPO, 2023b).

EPPO w marcu 2023 r. poinformowała za pośrednictwem strony internetowej o rozbiciu grupy przესiępczej dokonującej oszustw celnych, w efekcie których szkody oszacowano na ponad 300 mln euro (niezapłacone cła i podatki) (EPPO, 2023a). Dochodzenie miało kryptonim „Silk Road”. Organizatorami procederu byli eksporterzy z Chin, którzy wykorzystali trzy belgijskie agencje celne i szereg fałszywych firm w kilku państwach członkowskich UE. Przedsiębiorstwa belgijskie, działające jako przedstawiciele chińskich eksporterów (w zakresie cła i VAT), deklarowały, że importowane towary (m.in. sprzęt elektroniczny, zabawki), które odprawiano w porcie lotniczym w Liège, będą dostarczone do podatników w innych państwach członkowskich. Zastosowano procedurę celną 42, która umożliwiła zwolnienie z VAT od importu. Ustalono, że agencje celne w Belgii deklarowały, iż ostateczne miejsce przeznaczenia towarów znajduje się w innych państwach członkowskich UE. W tym celu korzystały z firm fasadowych zlokalizowanych we Francji, Niemczech, Węgrzech, Włoszech, Polsce i Hiszpanii, posługując się fałszywymi fakturami i dokumentami transportowymi. W niektórych przypadkach posłużono się nazwami prawdziwych firm, które nie miały świadomości, że ich numery VAT i tożsamość zostały skradzione. W rzeczywistości jednak spółki fasadowe nie otrzymywały towarów, które faktycznie były dostarczane innym przedsiębiorstwom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich UE lub sprzedawane konsumentom końcowym za pośrednictwem internetowych platform handlowych w kilku krajach. Wykorzystanie firm fasadowych miało na celu wprowadzenie w błąd służb skarbowych, utworzenie fałszywego łańcucha transakcji i utrudnienie przeprowadzania kontroli.

Towar ostatecznie był sprzedawany z VAT, jednakże podatek zapłacony przez konsumenta końcowego nigdy nie został zadeklarowany ani zapłacony żadnemu

² Przedsiębiorstwa fasadowe to przedsiębiorstwa bez pracowników (lub z ich niewielką liczbą) i bez produkcji (lub z niewielką produkcją), które są nieobecne (lub są obecne w niewielkim stopniu) w państwie rejestracji (Biuro Analiz Parlamentu Europejskiego, 2023, s. 1).

organowi podatkowemu – zatrzymywał go sprzedawca. Pozwoliło to na sprzedaż towarów z ogromnymi zyskami oraz wyłudzenie ceł i VAT. Szacuje się, że w latach 2019–2022 w wyniku oszustwa straty z tytułu niezapłaconego VAT wyniosły co najmniej 303 mln euro, a z tytułu ceł 6,6 mln euro (EPPO, 2023a).

OLAF (European Anti-Fraud Office) – Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych również przekazuje informacje o operacjach celnych mających na celu zwalczanie oszustw związanych z importem towarów. Przykładem takiej informacji jest komunikat z 22 grudnia 2016 r. dotyczący operacji „Orion”. Została ona przeprowadzona w 2016 r. przez organy celne 23 państw członkowskich UE w ścisłej współpracy z organami podatkowymi. Operacja dotyczyła towarów pochodzących z państw trzecich i dopuszczonych do swobodnego obrotu z zastosowaniem procedury celnej 42. W wyniku podjętych działań wykryto kilka przypadków zaniżania wartości i błędnej klasyfikacji towarów przy przywozie, a także zidentyfikowano przedsiębiorców, którzy „zniknęli” w celu uniknięcia uiszczenia ceł i VAT (OLAF, 2016).

Analiza przywołanych wyżej informacji o oszustwach w zakresie VAT przy wykorzystaniu procedury 42, a przede wszystkim o skutkach tych oszustw dla budżetów państw, prowadzi do wniosku, że konieczne jest pilne podjęcie działań, które wyeliminują oszustwa w tym obszarze oraz zapobiegną tego typu przestępstwom w przyszłości. Jest to tym bardziej ważne, że 26 maja 2021 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła konkluzje w sprawie priorytetów Unii na lata 2022–2025 w zakresie zwalczania poważnej i zorganizowanej przestępczości za pomocą europejskiej multidyscyplinarnej platformy przeciwko zagrożeniom przestępstwami (EMPACT) (Rada Unii Europejskiej, 2021). W ramach EMPACT państwa członkowskie UE, agencje i inne podmioty będą ściśle współpracować, by reagować na kluczowe zagrożenia przy użyciu takich narzędzi jak szkolenia w zakresie egzekwowania prawa i wspólne działania operacyjne służące rozbijaniu siatek przestępczych, ich struktur i modeli biznesowych. Wśród 10 priorytetów Rady znalazło się również zwalczanie nadużyć finansowych, przestępstw gospodarczych i finansowych (Rada Unii Europejskiej, 2021).

5. Działania podejmowane celem wykrycia i eliminacji oszustw w zakresie VAT wykorzystujących procedurę 42

Procedura celna 42 to jeden z mechanizmów, który wykorzystują importerzy z UE. W Polsce ma ona zastosowanie od 2004 r., czyli od przystąpienia Polski do struktur Unii Europejskiej. Przez lata ten mechanizm również ewoluował, gdyż państwa członkowskie UE dostrzegały potrzebę usprawnienia jego działania. W 2011 r. Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO) przeprowadził kontrolę w wybranych

państwach członkowskich UE, aby ustalić, czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków. ETO opracował model kontroli mający na celu sprawdzenie w państwach przywozu prawidłowości stosowania zwolnienia z VAT. Model zakładał m.in. obowiązkowe wpisywanie w polu 44 dokumentu celnego SAD ważnych numerów identyfikacyjnych VAT importera (lub jego przedstawiciela podatkowego) oraz odbiorcy końcowego w państwie członkowskim przeznaczenia. Następnie zalecono sprawdzenie ważności tych numerów identyfikacyjnych VAT w systemie informatycznym VIES (VAT Information Exchange System) przed dopuszczeniem towarów do swobodnego obrotu. Gdyby numer VAT okazał się nieważny, VAT stałby się należny w chwili dokonania przywozu. Kolejnym elementem było wskazanie dowodu przeznaczenia importowanego towaru do transportu do państwa członkowskiego przeznaczenia, np. numeru dokumentu przewozowego w odpowiednich polach dokumentu SAD. W przeciwnym razie zgłoszenie celne nie powinno zostać zatwierdzone. Organy celne w dalszym kroku winny weryfikować, czy transport towaru do państwa członkowskiego przeznaczenia faktycznie się odbył oraz czy towary dostarczone do takiego państwa są tymi samymi towarami co przywiezione. Kontroli *ex post* miało również podlegać, czy importer i dostawca towarów to ten sam podmiot, a także czy ustalona wartość celna i podstawa opodatkowania VAT są prawidłowe. W sytuacji ustalenia, że podstawa opodatkowania została zaniżona, przedsiębiorca musiałby skorygować odpowiednio swoją informację podsumowującą VAT UE. Analizą objęto również państwa członkowskie przeznaczenia, w których ETO skontrolował, czy VAT od towarów przywiezionych przy zastosowaniu procedury 42 został naliczony.

W wyniku kontroli ETO ocenił, że sposób stosowania procedury celnej 42 powoduje istotne straty dla budżetów krajowych poszczególnych państw członkowskich UE. Obowiązujące w tamtym okresie przepisy prawne nie zapewniały jednolitego podejścia organów celnych do kontroli dotyczącej spełnienia warunków zwolnienia z VAT. W wyniku kontroli ujawniono np. przypadki podawania nieważnego numeru identyfikacyjnego VAT w 17 przywozach do Hiszpanii i Austrii. Nieważne były także numery identyfikacyjne VAT odbiorców końcowych w momencie dokonywania przywozu do Belgii, Danii, Francji i Austrii w kolejnych 12 kontrolowanych przypadkach (ETO, 2011).

Organy podatkowe natomiast nie otrzymywały informacji, które umożliwiałyby sprawdzenie, czy VAT został zapłacony w państwie konsumpcji. Stwarzało to niewątpliwie pole do oszustw związanych z VAT, polegających np. na:

- dokonywaniu fikcyjnej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, podczas gdy w rzeczywistości towary pozostawały w kraju członkowskim UE przywozu i były wprowadzone do obrotu bez opodatkowania,
- przemieszczeniu towarów do kraju członkowskiego przeznaczenia i wprowadzeniu ich do obrotu bez opodatkowania VAT.

Utrudniało to także prowadzenie konkurencyjnej i uczciwej działalności rzetelnym przedsiębiorcom działającym w dobrej wierze. W opinii ETO organy podatkowe w państwie członkowskim przeznaczenia powinny dokonywać krzyżowych porównań informacji otrzymanych z innego państwa członkowskiego poprzez VIES z danymi przedstawionymi w deklaracji VAT przez odbiorcę towarów (ETO, 2011).

Do sprawozdania Trybunału Europejskiego odniósł się Parlament Europejski w dokumencie z 18 grudnia 2012 r. nr A7-0426/2012, w którym zasugerował wszystkim państwom członkowskim udział w dziedzinie roboczej 3 Eurofisc na temat nieuczciwych transakcji wykorzystujących procedurę celną 42 (o czym w dalszej części rozdziału) oraz zalecił państwom członkowskim zapewnienie władzom celnym dostępu online do numerów identyfikacyjnych VAT znajdujących się w VIES (Parlament Europejski, 2012). Parlament wezwał KE do utworzenia systemu łączącego obszar ceł ze współpracą administracyjną w obszarze podatku VAT celem zapewnienia efektywnego przepływu informacji i zwiększenia skuteczności działań. W przywołanym dokumencie Parlament podkreślił znaczenie intensywniejszej i szybszej współpracy między państwami członkowskimi, lepszej wymiany informacji, realizowanej również poprzez system VIES oraz bardziej bezpośrednich kontaktów między organami skarbowymi i celnymi.

Warto wyjaśnić, że współpraca administracyjna w obszarze VAT, o której wspominał Parlament Europejski w swoim dokumencie, jest realizowana między państwami UE na podstawie rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Rozporządzenie, 2010). Przepisy tego rozporządzenia ustanowiły katalog instrumentów współpracy administracyjnej, do których zalicza się m.in. zautomatyzowaną wymianę informacji realizowaną poprzez system VIES czy sieć Eurofisc (Rozporządzenie, 2010). Instrumenty te cechują się różnym stopniem zaawansowania, różnym sposobem i czasem procedowania oraz w różnym stopniu angażują administracje skarbowe państw UE, mogą być wykorzystywane łącznie lub osobno. Jednakże dla lepszej skuteczności w działaniu i pełnego wykorzystania środków, jakimi dysponują państwa członkowskie w obszarze zwalczania wyłudzeń związanych z VAT o charakterze transgranicznym, zasadne jest jednoczesne wykorzystanie kilku narzędzi (Kłosościak, 2018). Instrumenty te mają również zastosowanie przy weryfikacji importu towarów w procedurze 42.

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 dokonanych przez nich transakcji 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, nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczono towary w drodze wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, a więc również przy zastosowaniu procedury 42, po imporcie towaru z kraju trzeciego. Państwa gromadzą te informacje za pomocą systemu VIES. W systemie tym państwa są zobowiązane przechowywać także dane dotyczące tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osób, którym nadano numer identyfikacyjny VAT dla celów dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych, a także datę nadania takiego numeru. W systemie należy gromadzić również informacje na temat numerów identyfikacyjnych VAT nieważnych wraz z datą utraty ważności numeru VAT UE. Możliwe jest więc prześledzenie historii danego numeru identyfikacyjnego VAT (Lipniewicz, 2012). Są to bardzo istotne dane także z perspektywy stosowania procedury celnej 42 przez importerów i są obecnie wykorzystywane przy wypełnianiu obowiązków kontrolnych przez służby celne.

System VIES jest zatem niezwykle ważnym narzędziem współpracy międzynarodowej, umożliwiającym administracjom skarbowym państw UE weryfikację przepływu towarów między krajami członkowskimi UE oraz monitorowanie wartości deklarowanych przez podatników transakcji wewnątrzspółnotowych. W dalszej kolejności umożliwia weryfikację zasadności stosowania przez podatników uprzywilejowanych stawek VAT dla transakcji wewnątrzspółnotowych, a także prawidłowość opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Rozporządzenie Rady UE nr 904/2010 zobligowało państwa członkowskie do umożliwienia podmiotom uczestniczącym w transakcjach wewnątrzspółnotowych weryfikacji ważności numerów identyfikacyjnych VAT kontrahentów – podmiotów ze wszystkich krajów UE zarejestrowanych do dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych. Gromadzone i udostępniane za pośrednictwem systemu VIES dane o podatnikach VAT umożliwiają zatem szybką i skuteczną wymianę informacji o podmiotach zarejestrowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych w obrębie UE. ETO w opracowanym modelu kontroli mającym na celu sprawdzenie w państwach przywozu prawidłowości stosowania zwolnienia z VAT zalecił wykorzystywanie do tych celów danych gromadzonych i przetwarzanych w systemie VIES przez administracje skarbowe. Również Parlament Europejski w dokumencie z 18 grudnia 2012 r. nr A7-0426/2012 polecił państwom członkowskim zapewnienie służbom celnym dostępu do danych znajdujących się w VIES (Parlament Europejski, 2012).

Jak już zostało wskazane, Parlament Europejski zasugerował wszystkim państwom członkowskim udział w dziedzinie roboczej 3 Eurofisc na temat nieuczciwych transakcji wykorzystujących procedurę celną 4200. Warto wyjaśnić, że Eurofisc to kolejne narzędzie współpracy międzynarodowej państw członkowskich UE wykorzystywane do przeciwdziałania występującym nieprawidłowościom na gruncie VAT w handlu wewnątrzspółnotowym. To zdecentralizowana sieć ustanowiona w rozdziale X rozporządzenia Rady 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 członkowskie UE współpracują w określonych obszarach działalności, zwanych także „dziedzinami roboczymi Eurofisc”. Każdy z tych obszarów roboczych odpowiada określonemu rodzajowi wewnątrz-wspólnotowego oszustwa związanego z VAT (Butu i Brezeanu, 2020). W ramach Eurofisc w lutym 2011 r. utworzono odrębną dziedzinę roboczą w celu wymiany informacji o oszukańczych transakcjach przy zastosowaniu procedury 42, w której prace zaangażowano zarówno przedstawicieli administracji celnej, jak i organów podatkowych (Parlament Europejski, 2012). Administracja polska również uczestniczy w ramach sieci Eurofisc w obszarze dotyczącym oszustw związanych z nadużywaniem procedury celnej 42 (NIK, 2019).

Sieć Eurofisc swoje zadania realizuje poprzez współpracę wyznaczonych w każdym kraju urzędników łącznikowych Eurofisc. Urzędnicy ci, działający w ramach określonej dziedziny roboczej Eurofisc, wyznaczają spośród siebie koordynatora. Jego zadaniem 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. Gdy państwo członkowskie w wyniku analizy danych uzna określony podmiot za podmiot realizujący fikcyjne dostawy lub dostawy wewnątrz-wspólnotowe na rzecz znikających podatników lub 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 nawet ich wyrejestrowanie z rejestru podatników VAT lub VAT UE, by zatrzymać oszukańczy łańcuch transakcji (ETO, 2015, s. 26).

W 2015 r. Europejski Trybunał Obrachunkowy przeprowadził kolejną kontrolę w wybranych państwach członkowskich UE, mającą na celu sprawdzenie, jakie działania podjęto po ustaleniach kontroli z 2011 r. i czy wykonano przekazane KE zalecenia. Trybunał zbadał, jak organy celne i podatkowe współpracują ze sobą, jak państwa członkowskie współpracują w ramach dziedziny roboczej 3 Eurofisc oraz jak wykorzystywany jest system VIES do analizy zgłoszeń importów towarów w procedurze celnej 42. Trybunał wybrał próbę 30 transakcji przywozu w ramach procedury celnej 42 w każdym ze skontrolowanych państw członkowskich (ETO, 2015).

Kontrola przeprowadzona przez Trybunał w państwach członkowskich wykazała, że dane zawarte w VIES dotyczące przywozów w ramach procedury celnej 42 nadal nie są kompletne. Wciąż nie było możliwe przeprowadzanie kontroli krzyżowych danych celnych, danych dotyczących przywozów w ramach procedury celnej 42 oraz danych będących w posiadaniu organów skarbowych. Przeprowadzona przez ETO kontrola ujawniła przypadki zaniżania wartości towarów, nieskładania informacji podsumowujących VAT UE i stosowania nieważnych numerów

identyfikacyjnych VAT w zgłoszeniach przywozowych. W 2015 r. nadal nie wszystkie państwa członkowskie wymieniały informacje w ramach dziedziny roboczej Eurofisc poświęconej procedurze celnej 42 (ETO, 2015).

Trybunał ETO w swoim sprawozdaniu specjalnym *Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania* z 2015 r. (ETO, 2015) podkreślił, że negatywny wpływ na skuteczność zwalczania oszustw ma brak wymiany informacji między organami celnymi i podatkowymi, policją i organami ścigania. OLAF i Europol nie miały dostępu do VIES oraz danych Eurofisc, co zdecydowanie ograniczało zdolność tych organów do walki z oszustwami (ETO, 2015).

W 2014 r. KE przyjęła strategię UE i plan działania w zakresie zarządzania ryzykiem celnym dotyczące okresu 2014–2020 (European Commission, 2014). W planie określono siedem głównych celów związanych z nowoczesnym podejściem do zarządzania ryzykiem celnym. KE cyklicznie przedstawia sprawozdania z postępu prac w zakresie wdrażania strategii UE i planu działania w obszarze zarządzania ryzykiem celnym. Jednym z celów było zapewnienie dostępności danych dotyczących łańcucha dostaw oraz zagwarantowanie wymiany informacji dotyczących ryzyka i wyników kontroli. Aby móc ten cel zrealizować, należało utworzyć i wdrożyć odpowiednie systemy informatyczne, a także wdrożyć przepisy dotyczące udostępniania, przekazywania czy wymiany informacji (Komisja Europejska, 2021). Jednym z takich systemów jest Surveillance, który funkcjonuje od 2018 r. (Decyzja, 2014). Jest on wykorzystywany przez administracje celne państw członkowskich m.in. w celu dokonywania analizy ryzyka, zwalczania nadużyć finansowych i kontroli po odprawie celnej. System gromadzi dane dotyczące zgłoszeń celnych w celu identyfikowalności przywozu i wywozu określonych towarów (Komisja Europejska, 2021). Dane te są również wykorzystywane do analizy i dokonywania kontroli w zakresie prawidłowego zastosowania procedury celnej 42.

Jednakże dopiero wprowadzone rozporządzeniem Rady (UE) 2018/1541 z dnia 2 października 2018 r. (Rozporządzenie, 2018) zmiany do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 (Rozporządzenie, 2010) usprawniły wymianę informacji między organami skarbowymi i celnymi oraz w znacznym stopniu uprościły instrumenty współpracy administracyjnej. Na mocy tych zmian organy celne uzyskały długo wyczekiwany dostęp do informacji zawartych w rejestrze numerów identyfikacyjnych VAT oraz do informacji podsumowujących. Niewątpliwie takie zmiany umożliwiają szybką identyfikację osób, które dopuściły się nieuczciwych transakcji przy zastosowaniu procedury 42, oraz identyfikację miejsc tych transakcji. Organy celne, mając dostęp do VIES, mogą dokonywać automatycznej oceny rzetelności danych wskazanych przez importera, dotyczących np. ostatecznego nabywcy towaru czy aktywności jego numeru identyfikacyjnego VAT UE. Ułatwia to weryfikację zasadności zwolnienia importowanych towarów z VAT w kraju, w którym towar przekroczył obszar celny UE, oraz sprawdzenie, czy ostateczny nabywca wywiązał się z obowiązku rozliczenia podatku VAT w kraju przeznaczenia. Może to zdecydowanie przyczynić się do zmniejszenia nadużyć i oszustw z zastosowaniem procedury 42.

Koordinatorzy dziedzin roboczych Eurofisc otrzymali również uprawnienia do wymieniać się informacjami z Europolem oraz OLAF-em. Zacieśniło to współpracę przedstawicieli administracji skarbowych oraz celnych państw UE z tymi urzędami w kontekście zwalczania oszustw związanych z VAT i nadużyć procedury celnej 42 (Wahl, 2019). Współpraca ta umożliwia kontrolę krzyżową informacji posiadanych przez Eurofisc z rejestrarnymi karnymi i innymi informacjami posiadanyymi przez OLAF i Europol. Niewątpliwie ułatwi to identyfikację osób i podmiotów zaangażowanych w oszustwa podatkowe. Na tej współpracy zyskuje także OLAF, gdyż dostał on uprawnienia dostępu do informacji związanych z prowadzonymi przez siebie dochodzeniami w sprawie oszustw celnych, które są połączone z oszustwami dotyczącymi VAT i z procedurą celną 42 (Komisja Europejska, 2019).

W rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) 2019/1129 z dnia 2 lipca 2019 r. (Rozporządzenie, 2019) podkreślono, że zgodnie z art. 17 ust. 1 lit. f i art. 21 ust. 2a rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 państwa członkowskie są zobowiązane do przechowywania informacji na temat importu zwolnionego z VAT gromadzonych przez nie zgodnie z art. 143 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz do udzielenia innym państwom członkowskim zautomatyzowanego dostępu do tych informacji. Dyspozycja ta miała niewątpliwie ułatwiać państwom członkowskim zarówno identyfikację rozbieżności w składanych sprawozdaniach dotyczących VAT, jak i identyfikację potencjalnych oszustw związanych z VAT. Podkreślono także, że informacje na temat takiego importu zwolnionego z VAT są już gromadzone przez krajowe organy celne i przekazywane KE za pomocą systemu teleinformatycznego Surveillance. W rozporządzeniu wskazano również, że dla zapewnienia efektywności przechowywanie i zautomatyzowany dostęp do informacji na temat importu zwolnionego z VAT wymaganych na mocy art. 17 ust. 1 lit. f i art. 21 ust. 2a rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 powinny odbywać się z wykorzystaniem tego samego systemu teleinformatycznego. Dostęp do tych informacji powinien być możliwy dla krajowych organów podatkowych i urzędników łącznikowych Eurofisc poprzez system, o którym mowa w art. 56 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (UE) 2015/2447, czyli system Surveillance (Rozporządzenie, 2015).

Od 2020 r. informacje dotyczące procedury celnej 42 deklarowane w zgłoszeniu celnym są udostępniane przez państwo członkowskie przywozu organom podatkowym w państwie członkowskim przeznaczenia. Organy podatkowe w obu państwach są obecnie w stanie przeprowadzić krzyżową kontrolę takich informacji jak: numery identyfikacyjne VAT, wartość przywiezionych towarów, rodzaj towarów z odpowiednimi informacjami zgłoszonymi przez importera w jego informacji podsumowującej VAT UE czy deklaracji VAT. Takie kontrole krzyżowe umożliwiają np. sprawdzenie importera po kątem tego, czy numer VAT ostatecznego nabywcy jest ważny, czy importer nie posłużył się fałszywymi danymi identyfikacyjnymi nabywcy, oraz pozwolą ustalić, czy zaniżono wycenę towaru w momencie przywozu (Komisja Europejska, 2019).

Na szczeblu Unii Europejskiej od 2020 r. zaczęto się zastanawiać, w jaki sposób można wykorzystać cyfryzację do zwalczania oszustw podatkowych. KE w 2020 r. zapowiedziała listę zmian, które w 2022 r. nazwano pakietem legislacyjnym – przepisy dotyczące VAT w epoce cyfrowej, zwanym także pakietem VIDA (*VAT in Digital Age*) (Komisja Europejska 2020). Pakiet legislacyjny wprowadza zmiany do dyrektywy 2006/112/WE oraz do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT niezbędnych w epoce cyfrowej (Komisja Europejska, 2022a). Pakiet VIDA 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. Warto podkreślić, że pakiet VIDA służy unowocześnieniu 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 będzie wymagać od każdego podatnika zidentyfikowanego na potrzeby VAT na terenie Unii Europejskiej raportowania pojedynczo dla każdej transakcji większości danych, które są wymagane na fakturze. Dane dotyczące danej transakcji następnie będą przekazywane do nowej centralnej bazy danych VIES (Komisja Europejska, 2022b). Wprowadzenie takiego pakietu zmian niewątpliwie poprawi ochronę interesów finansowych i gospodarczych UE, a opisane raportowanie w czasie rzeczywistym umożliwi jeszcze szybsze wykrywanie oszustw z wykorzystaniem procedury celnej 42.

Za działanie usprawniające w Polsce zwalczanie oszustw w zakresie VAT związanych z procedurą 42 można uznać transformację administracji celnej i administracji podatkowej w Krajową Administrację Skarbową (KAS), która nastąpiła w 2017 r. Założeniem powstania KAS było powołanie silnej i nowoczesnej organizacji, mającej za zadanie m.in. ograniczenie skali oszustw podatkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych, a także zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie (Dróżdż, 2021). Konsolidację administracji podatkowej oraz celnej i powstanie służby celno-skarbowej w ramach KAS można uznać za działanie zmierzające do zwiększenia skuteczności wykrywania i zwalczania oszustw zarówno podatkowych, jak i celnych, w tym związanych z procedurą 42. Rozwiązaniem mającym poprawić skuteczność wykrywania i zwalczania oszustw podatkowych było m.in. pojawienie się nowego rodzaju kontroli – kontroli celno-skarbowej, która może być prowadzona przez organ podatkowy – naczelnika urzędu celno-skarbowego (Rada Ministrów, 2016, s. 2–4).

6. Wnioski

Oszustwa podatkowe, w tym oszustwa związane z VAT, zakłócają uczciwą konkurencję w Unii Europejskiej oraz zmniejszają wpływy z VAT wszystkich państw członkowskich. Aby takie oszustwa skutecznie zwalczać, państwa członkowskie UE muszą ze sobą współpracować. Nowoczesne narzędzia do wykrywania i zwalczania oszustw podatkowych w Unii wymagają zacieśnienia współpracy między państwami zarówno na szczeblu administracji skarbowych, jak i służb celnych. Podstawowym narzędziem współpracy i zarazem bardzo przydatnym narzędziem wymiany danych na temat dostaw wewnątrzspółnotowych między państwami członkowskimi, stosowanym również w kontroli rozliczenia VAT po imporcie towarów, jest system VIES. System ten jest współtworzony przez 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 danych na temat transakcji wewnątrzspółnotowych, w tym potencjalnych oszustw o zasięgu transgranicznym.

W odniesieniu do oszustw związanych z wykorzystaniem procedury celnej 42 państwa członkowskie współpracują również za pośrednictwem sieci Eurofisc. To urzędnicy Eurofisc posiadają dostęp do systemu Surveillance, dzięki któremu informacje dotyczące procedury celnej 42 deklarowane w zgłoszeniu celnym są udostępniane organom podatkowym w państwie członkowskim przeznaczenia. Organy podatkowe w obu państwach (przywozu i przeznaczenia) są obecnie w stanie przeprowadzić krzyżową kontrolę informacji dotyczących numeru identyfikacyjnego VAT, wartości przywiezionych towarów, rodzaju towarów z odpowiednimi informacjami zgłoszonymi przez importera w informacji podsumowującej VAT UE oraz deklaracji VAT. W przyszłości możliwość dokonywania kontroli krzyżowej dokumentów dotyczących procedury 42 przez organy skarbowe i celne w czasie rzeczywistym, po wdrożeniu pakietu VIDA i utworzeniu centralnego systemu VIES, niewątpliwie usprawni wykrywanie wielu nieprawidłowości, nadużyć i oszustw, a niektóre z nich zupełnie wyeliminuje.

Obecnie istotne znaczenie dla skuteczności działania państw członkowskich UE w walce z oszustwami podatkowymi i nadużyciami finansowymi ma ścisła współpraca administracji podatkowych i celnych z organizacjami takimi jak Euro-pol, OLAF czy EPPO. Efektywna współpraca między państwami członkowskimi wymaga wspólnego, szybkiego analizowania informacji i wspólnych działań wymierzonych przeciwko przestępcom podatkowym działającym w wielu państwach i tworzącym międzynarodowe grupy przestępcze. Takie podejście umożliwi pełne wykorzystanie dostępnych w ramach Unii Europejskiej narzędzi zwalczania oszustw, a w konsekwencji wpłynie na szybszą eliminację oszustw na gruncie VAT, w tym przy wykorzystaniu procedury 42.

W publikacjach poświęconych oszustwom z wykorzystaniem procedury 42 można się spotkać z tezą, że oszustwa te można wyeliminować poprzez zmianę przepisów i wprowadzenie np. obowiązku złożenia zabezpieczenia VAT do należności, które mogą powstać w związku realizacją procedury 42 (Sienkiewicz, 2022b). Należy jednak mieć na uwadze, że wprowadzenie zabezpieczeń czy kaucji może ograniczyć liczbę oszustw, lecz może jednocześnie utrudnić niektórym przedsiębiorcom dokonywanie tego typu transakcji. Natomiast współpraca między państwami przy zastosowaniu opisanych w tym rozdziale narzędzi, niewiążąca się z wprowadzeniem obostrzeń dla przedsiębiorców, może być skutecznym sposobem zwalczania transgranicznych oszustw związanych z VAT.

Bibliografia

- Agencja Celną Proste Cło. (b.d.). *Procedura 42 w imporcie towarów*. <https://prosteclo.pl/procedura-42-w-importcie/>
- Arak, P., Michalski, K., Piechula, T., Sarnowski, J. i Selera, P. (2019). *Krótką historia VAT w Polsce*. Polski Instytut Ekonomiczny.
- Biurow Analiz Parlamentu Europejskiego. (2023). *UNSHHELL – przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych*. <https://tiny.pl/d5zzc>
- 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. https://feaa.ucv.ro/finance/fisiere/revista/124348129309_Butu_Brezeanu3_en.pdf
- Ceglarsz, J. (2019, 6 listopada). *Mafia VAT w Wólce Kosowskiej. Były celnik szefem*. <https://www.money.pl/podatki/mafia-vat-w-wolce-kosowskiej-byly-celnik-szefem-6443114484283521a.html>
- Drózdź, W. (2021, 24 kwietnia). *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?* <https://opoka.org.pl/News/Polska/2021/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom>
- Decyzja. (2014). Decyzja wykonawcza Komisji (UE) z dnia 29 kwietnia 2014 r. ustanawiająca program prac związanych z unijnym kodeksem celnym (2014/255/UE) (Dz. Urz. UE L 134/46 z 7.05.2014).
- Dyrektywa. (2006). Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J-P. i Summers, V. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund, s. 4–6. <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>
- EPPO (European Public Prosecutor's Office). (2023a, 28 marca). *Belgium: EPPO dismantles customs fraud ring operating at Liège Airport – €310 million in estimated damages*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/belgium-eppo-dismantles-customs-fraud-ring-operating-liege-airport-eu310-million-estimated>

- Eppo (European Public Prosecutor's Office). (2023b, 15 listopada). *Germany: Eppo unmasks criminal organisation behind €200 million customs and import VAT fraud*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/germany-eppo-unmasks-criminal-organisation-behind-eu200-million-customs-and-import-vat-fraud>
- ETO (Europejski Trybunał Obrachunkowy). (2011). *Czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od podatku VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków? Sprawozdanie specjalne nr 13/2011*. https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr11_13/sr11_13_pl.pdf
- ETO (Europejski Trybunał Obrachunkowy). (2015). *Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania. Sprawozdanie specjalne nr 24/2015*. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_PL.pdf
- European Commission. (2014). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the EU Strategy and Action Plan for customs risk management: Tackling risks, strengthening supply chain security and facilitating trade* (COM(2014) 527 final). <https://tiny.pl/d5zz6>
- Europol. (2018). *Pan-European VAT fraud crime group dismantled*. <https://tiny.pl/d5zzv>
- Europol. (b.d.). *Agencja Unii Europejskiej ds. Współpracy Organów Ścigania (Europol)*. https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/europol_pl
- Kłósowiak, M. (2018). Międzynarodowa współpraca administracyjna mająca na celu zwalczanie oszustw na gruncie VAT. *Zeszyty Naukowe Towarzystwa Doktorantów UJ Nauki Społeczne*, 3(22), 135–147.
- Komisja Europejska. (2017). *Zmieniony wniosek. Rozporządzenie Rady zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do środków wzmacniania współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej* (COM(2017) 706 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0706>
- Komisja Europejska. (2019). *Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady. 30. sprawozdanie roczne dotyczące ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej i zwalczania nadużyć finansowych (2018 r.)* (COM(2019) 444 final). https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2021-10/pif_report_2018_pl.pdf
- Komisja Europejska. (2020). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady. Plan na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą* (COM (2020) 312 final). https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF
- Komisja Europejska. (2021). *Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego. Trzecie Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania strategii Unii Europejskiej i planu działania w zakresie zarządzania ryzykiem celnym* (COM(2021) 9 final). http://publications.europa.eu/resource/cellar/0e81f909-5970-11eb-b59f-01aa75ed71a1.0018.03/DOC_1
- Komisja Europejska. (2022a). *Wniosek. Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej* (COM(2022) 701 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701>
- Komisja Europejska. (2022b). *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). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0703>
- Lipniewicz, R. (2012). Unijny system wymiany informacji o VAT w kontekście ryzyka podatkowego przedsiębiorstw, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 708, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 45–58. http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/52-2012/FRFU-52-45.pdf
- MF (Ministerstwo Finansów). (2024). *Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)*. <https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/transakcje-wewnatrzspolnotowe/wewnatrzspolnotowa-dostawa-towarow-wdt/>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022). *Rozliczanie VAT w imporcie towarów*. <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00262>
- Nellen, F. i Mols, S. (2019). *Custom procedure 42: a simplification worth the risk?* <https://tiny.pl/d5z35>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2019). *Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*. Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF. Departament Budżetu i Finansów. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>
- Nogacki, R. (2020). *Import towarów – jak rozliczać VAT?* <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/4665699,Import-towarow-jak-rozliczac-VAT.html>
- OLAF. (2016). *Catch them while you can: Joint Customs Operation Orion led by OLAF and Hellenic Customs stops fraudulent traders from abusing EU customs rules*. <https://tiny.pl/d5z3k>
- Parlament Europejski. (2012, 18 grudnia). *Sprawozdanie dotyczące sprawozdania specjalnego nr 13/2011 Trybunału Obrachunkowego zatytułowanego „Czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od podatku VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków?”* (nr A7-0426/2012). https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-7-2012-0426_PL.html
- Rada Ministrów. (2016). *Stanowisko Rządu wobec poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej* (druk nr 826). <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/D8616983222C4FD2C125802F0048F73F/%24File/826-s.pdf>
- Rada Unii Europejskiej. (2021, 26 maja). *Walka z przestępczością zorganizowaną: Rada ustala 10 priorytetów na kolejne 4 lata*. <https://tiny.pl/d53hq>
- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268/1 z 12.10.2010).
- Rozporządzenie. (2013a). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (przekształcenie) (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R0952>
- Rozporządzenie. (2013b). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 955).
- Rozporządzenie. (2015). Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiające-

- go unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343/558 z 29.12.2015, ze zm.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32015R2447>
- Rozporządzenie. (2018). 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 wzmacniania współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 259/1 z 16.10.2018).
- Rozporządzenie. (2019). Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2019/1129 z dnia 2 lipca 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 79/2012 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 179/1 z 3.07.2019).
- Sienkiewicz, P. (2022a). *Procedura 42, czyli seria niefortunnych wpadek*. <https://rusak.pl/procedura-42>
- Sienkiewicz, P. (2022b, 23 maja). *Procedura 42, czyli furka dla przekrętów na podatku VAT*. <https://www.podatki.egospodarka.pl/176099,Procedura-42-czyli-furka-dla-przekretow-na-podatku-VAT,1,68,1.html>
- Starzyńska, W. (2006). Podatek od wartości dodanej i jego znaczenie w gospodarce. *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, 202, s. 5–18.
- Ulicki, K. (2022a, 3 maja). *Procedura celna 42 a nowe oznaczenie w pliku JPK_V7 przykłady*, cz. I. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-procedura-celna-42-a-nowe-oznaczenie-w-pliku-jpk-v7-na-przykladach-cz-i>
- Ulicki, K. (2022b, 12 kwietnia). *Zastosowanie procedury celnej 42 w pliku JPK_V7 przykłady*, cz. II. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-zastosowanie-procedury-celnej-42-w-pliku-jpk-v7-przyklady-cz-ii>
- Ustawa. (1993). Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50).
- 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.).
- Wahl, T. (2019, 15 stycznia). *Improved cooperation tool benefits fight against VAT fraud*. <https://eucrim.eu/news/improved-cooperation-tool-benefits-fight-against-vat-fraud/>