



Instytut Studiów Podatkowych
ul. Kalańska 8, 04-367 Warszawa

Raport nr 1
na temat odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu
organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług
w latach 2007-2015

Raport Instytutu Studiów Podatkowych pod redakcją
prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Warszawa, dnia 19 lipca 2018 r.

CZŁONKOWIE ZESPOŁU INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH:

Martyna Betiuk

Aleksandra Garbarczyk

Barbara Głowacka

Maciej Jendraszczyk

Joanna Kiszka

Sebastian Kopacz

Rafał Linka

Alan Lipnicki

Witold Modzelewski

Krzysztof Radzikowski

Wojciech Safian

Agata Strocka

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Kacper Wolak

„[Parlament Europejski] wyraża głębokie ubolewanie, że niektóre banki, doradcy podatkowi, kancelarie prawne i biura rachunkowe, a także inni pośrednicy odegrali zasadniczą i kluczową rolę w przygotowaniu systemów agresywnego planowania podatkowego dla swoich klientów, a z drugiej strony pomagali rządowi krajowemu w opracowywaniu krajowych kodeksów i przepisów podatkowych, co pociąga za sobą poważny konflikt interesów;

(...)

zwraca uwagę na ryzyko konfliktu interesów wynikającego ze świadczenia usług doradztwa prawnego, podatkowego i audytu w ramach tych samych firm audytorskich; podkreśla zatem, jak ważne jest jasne rozdzielenie tych usług,

(...)

zwraca się do Komisji o przeprowadzenie dochodzenia w sprawie powiązań istniejących między środowiskiem akademickim a środowiskiem doradców podatkowych, przynajmniej w odniesieniu do kwestii konfliktu interesów.”

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 6 lipca 2016 r.
w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o
podobnym charakterze lub skutkach (TAXE 2) (2016/2038(INI))

Spis treści

Wykaz skrótów	5
Wprowadzenie	6
1. Kontrole podatkowe, kontrole skarbowe, postępowania podatkowe i postępowania celne dotyczące podatku od towarów i usług w latach 2007-2015	16
2. Deklaracje składane przez podatników w latach 2010-2015	19
3. Możliwość wprowadzenia środków przeciwdziałających oszustwom i nadużyciom w podatku od towarów i usług na podstawie przepisów Dyrektywy 2006/112/WE	21
4. Luka w podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałanie wyłudzeniu tego podatku w latach 2007-2015 w świetle odpowiedzi na interpelacje poselskie	26
Podsumowanie	55
Ważniejsze źródła	56

Wykaz skrótów

- Raport – niniejszy raport opracowany przez ISP na zlecenie Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1221)
- Dyrektywa 2006/112/WE – rozumie się przez to Dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1)
- KK – Kodeks karny
- KKS – Kodeks karny skarbowy
- UE – Unia Europejska
- WE – Wspólnota Europejska
- MF – Ministerstwo Finansów
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
- SN – Sąd Najwyższy
- NIK – Najwyższa Izba Kontroli
- PKB – Produkt Krajowy Brutto
- Podatek – rozumie się przez to podatek od towarów i usług uregulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r.
- Podatek od wartości dodanej – podatek od wartości dodanej obowiązujący na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego ustawą z dnia 11 marca 2004 roku
- Podatnik VAT – rozumie się przez to czynnego podatnika podatku obowiązującego do sporządzania i składania deklaracji VAT-7, mającego miejsce siedziby działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP, w tym podmiot wykonujący wyłącznie czynności niepodlegające opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia usług, oraz osobę prawną niebędącą podatnikiem, zidentyfikowaną dla celów podatku. Podatnikiem VAT jest również Podatnik zwolniony na podstawie art. 113 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- WNT – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- WDT – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- JPK – Jednolity Plik Kontrolny
- ISP – Instytut Studiów Podatkowych

Wprowadzenie

1. Zgodnie ze zleceniem Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 kwietnia 2018 r. (sygn. FPB-0140-282-18), przedmiotem raportu jest **analiza odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015**.

Od 1 maja 2004 r. podatek od towarów i usług jest regulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹. Ustawa ta była wielokrotnie nowelizowana; w badanym okresie – ustawami:

- 1) z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. 2007 nr 192 poz. 1382): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2008 r.;
- 2) z dnia 11 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2008 nr 74 poz. 444): weszła w życie z dniem 1 maja 2008 r.;
- 3) z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2008 nr 130 poz. 826): weszła w życie z dniem 5 sierpnia 2008 r.;
- 4) z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2008 nr 209 poz. 1320): weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.²;
- 5) z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 195 poz. 1504): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.³;
- 6) z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 215 poz. 1666): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.⁴;
- 7) z dnia 19 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2010 nr 57 poz. 357): weszła w życie z dniem 24 kwietnia 2010 r.;
- 8) z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2010 nr 226 poz. 1476): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.⁵;
- 9) z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010 nr 247 poz. 1652): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.⁶;
- 10) z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. 2011 nr 64 poz. 332): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.⁷;
- 11) z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2011 nr 134 poz. 780): weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r.⁸;
- 12) z dnia 12 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2012 poz. 1530): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.;
- 13) z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 35): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.⁹;

¹ Dz.U.2004.54.535, zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”

² Art. 1 pkt 1 lit. b i lit. c, pkt 3 lit. b, pkt 4 lit. b, pkt 26 lit. a, lit. b w zakresie art. 33b i 33c i lit. c w zakresie art. 33c, pkt 27 w zakresie art. 33b i 33c, pkt 30 w zakresie art. 33b, pkt 34, pkt 41 lit. a tiret pierwsze w zakresie deklaracji importowej i lit. c tiret drugie w zakresie pkt 2b, pkt 42 lit. g w części dotyczącej ust. 6 pkt 2 w zakresie deklaracji importowej, pkt 52 lit. a w zakresie ust. 3-6, pkt 53 lit. a w części dotyczącej ust. 1 w zakresie art. 33b oraz ust. 2 i lit. b, pkt 54 i pkt 59, art. 3 pkt 2-5 art. 4 pkt 2 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.

³ Art. 3 wszedł w życie z dniem 1 grudnia 2009 r., art. 1 pkt 7 w zakresie art. 28g wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

⁴ Art. 1 pkt 2 wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

⁵ Art. 2 wszedł w życie z dniem 30 listopada 2010 r.

⁶ Art. 1 pkt 16 wszedł w życie z 27 grudnia 2010 r. oraz art. 1 pkt 9, pkt 12 i pkt 14 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

⁷ Art. 1 pkt 25 art. 2 i 9 weszły w życie z dniem 1 września 2011 r., art. 1 pkt 33 lit. d wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

⁸ Art. 1 pkt 20, 21 i 28, art. 2 i art. 3 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

⁹ Art. 1 pkt 1 lit. b w zakresie art. 2 pkt 31 i 32, pkt 6, pkt 8 lit. b, pkt 9, pkt 16-18, 23-28, 31, pkt 32 lit. b, d-f, pkt 33 lit. e-h, pkt 34 lit. a tiret pierwsze, drugie, piąte, siódme i ósme, lit. b, c i e, pkt 37 lit. a tiret drugie, pkt 38 lit. a tiret pierwsze, trzecie, czwarte i piąte oraz lit. b-l, pkt 39, pkt 40 lit. b i d, pkt 41, 42, pkt 43 lit. a, c i d, pkt 44 lit. b-d, pkt 45, pkt 46 lit. a, pkt 47 lit. a

- 14) z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1027): weszła w życie z dniem 1 października 2013 r.¹⁰;
- 15) z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1608): weszła w życie z dniem 31 grudnia 2013 r.;
- 16) z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2014 poz. 312): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r.¹¹;
- 17) z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2014 poz. 1171): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.¹²;
- 18) z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U.2015 poz. 605): weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r.¹³

Raport uwzględnia ewolucję stanu prawnego wynikającego z powyższych nowelizacji.

Do dnia 30 kwietnia 2004 r. podatek od towarów i usług był uregulowany ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁴, którą uchylono z dniem 1 maja 2004 r. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. powstała poprzez:

- a) przepisanie przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. (zmieniono tylko numerację);
- b) dopisanie rozwiązań charakterystycznych dla podatku od wartości dodanej w wersji wewnątrzwspólnotowej, dotyczących przede wszystkim: obrotu wewnątrzwspólnotowego oraz miejsca dostawy i świadczenia usług, w tym poza terytorium kraju.

Nowy porządek prawny również przyjął nowsze instrumenty zabezpieczające efektywność jego dokumentowania, ewidencjonowania, deklarowania oraz poboru tego podatku w postaci:

- systemu kas rejestrujących, który został wprowadzony w 1994 r., będącego swego czasu unikatowym rozwiązaniem, na którym wzorowały się inne państwa, faktycznie kopiując ten system;
- powszechnej identyfikacji podatników (NIP);
- rozbudowanego systemu fakturowania, który warunkuje prawidłowe funkcjonowanie tego podatku;
- szczegółowych zasad deklarowania tego podatku: obecnie obowiązujące deklaracje podatkowe VAT-7 i VAT- 7 K stosowane są od 1993 r.;
- systemu odrębnej rejestracji podatników (VAT-R).

Powyższe instrumenty ukształtowały się w latach 1993-1995 i nie dostosowano ich do potrzeb nowego podatku od towarów i usług w wersji wspólnotowej, ani nie udoskonalono ich formy.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. już z dniem 1 maja 2004 r. wprowadziła większość wadliwych rozwiązań, które charakteryzują wspólnotową wersję tego podatku, a przede wszystkim:

- stawkę 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT); co przy braku dostatecznych możliwości weryfikacyjnych zasad dokumentowania tych czynności daje nieograniczone pole do nadużyć;
- faktyczny brak opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) oraz importu usług: podatek należny w tym samym okresie rozliczeniowym równa się podatkowi naliczonemu, co skutkowało oczywistą stratą dochodów budżetowych z tytułu przywozu towarów z innych państw UE i nieograniczonym polem do nadużyć;

i b, pkt 48-51, pkt 52 lit. a i c, pkt 54-56, pkt 57 lit. b i c, pkt 58 lit. a-c i lit. e, pkt 59, pkt 61-64 i 68 oraz art. 2, art. 3, art. 7, art. 8, art. 11 ust. 1, art. 12 i art. 14 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

¹⁰ Art. 1 pkt 4 w zakresie art. 105b ust. 1-7 i 10 oraz art. 6 ust. 2, weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (dzień ogłoszenia 5 września 2013 r.) art. 1 pkt 7 weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (dzień ogłoszenia 5 września 2013 r.), art. 3-5 weszły w życie z dniem 31 grudnia 2013 r.

¹¹ Art. 1 pkt 7 i 8, art. 4 i art. 6 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

¹² Art. 1 pkt 1 lit. a weszły w życie z dniem 3 września 2014 r. z mocą od dnia 1 stycznia 2014 r.; art. 3 i art. 4 weszły w życie z dniem 1 października 2014 r.

¹³ Art. 1 pkt 3-5, 8, 9, pkt 10 lit. a – w zakresie art. 99 ust. 7 pkt 2 i pkt 18 oraz art. 6 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

¹⁴ Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50, zwana dalej „ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”

- prawo do zwrotu podatku należnego z usług pozornie świadczonych w innych państwach UE i poza jej obszarem, co przy braku dostatecznych możliwości weryfikacji ich faktycznego wykonania stanowiło pole do nadużyć.

Powyższe, oczywiste wady wspólnotowej wersji tego podatku były sygnalizowane w specjalnej komisji sejmowej pracującej w latach 2003–2004 nad projektem tego podatku, lecz zostały zignorowane. Zarówno ówczesny, jak również Sejm kolejnych kadencji korzystały przy tworzeniu tego podatku z usług eksperckich międzynarodowych firm specjalizujących się również w unikaniu opodatkowania. Jeśli jednak uznać, że nasz kraj wstępując do Unii był niejako skazany na przyjęcie wadliwych prowspólnotowych rozwiązań prawnych, popieranym również przez biznes podatkowy, to należałoby poszukiwać rozwiązań techniczno-prawnych, które ograniczałyby ich szkodliwość. Działań takich nie podjęto, ponieważ nie widziano ówczesnie potrzeby ich wprowadzenia, co skutkowało szybkim powstaniem luki podatkowej.

2. Problematyka luki podatkowej w podatku od towarów i usług jest przedmiotem zainteresowania od ponad 10 lat. Pojęcie to doczekało się wielu definicji na płaszczyźnie międzynarodowej; w polskim prawodawstwie pojęcie „luki podatkowej” nie zostało zdefiniowane¹⁵. Poniżej dokonano krótkiej charakterystyki opublikowanych raportów i opracowań na temat luki podatkowej powstałych w okresie od 2008 do 2015 r. oraz sposobów jej definiowania.

Pierwszym istotnym opracowaniem na ten temat był raport pt. „Luka podatkowa w podatku od towarów i usług” (Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu). W raporcie z dnia 6 listopada 2012 r. oszacowano lukę podatkową przy zastosowaniu metody porównawczej oraz wskaźników określonych przez HM Revenue & Customs (HMRC) dla Wielkiej Brytanii oraz Institute for Financial Policy dla Słowacji w okresie 2007-2011 r.

Tabela 1. Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce na podstawie wskaźników HMRC (w mld złotych)

	2007	2008	2009	2010	2011
Luka podatkowa VAT jako% przychodów rzeczywistych z VAT (dane dla Wielkiej Brytanii – HMRC)	13,1%	11,7%	14,2%	12,0%	11,3%
Rzeczywiste wpływy do polskiego budżetu państwa z VAT w mld złotych	96,3	101,8	99,4	107,9	120,8
Luka podatku VAT w mld złotych	12,6	11,9	14,1	12,9	13,7

Źródło: Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu „Luka podatkowa w podatku od towarów i Usług”, Warszawa, 6 listopada 2012 r. HM Revenue & Customs (HMRC).

Zgodnie z tym raportem w 2011 r. do budżetu nie wpłynęło 13,7 mld złotych z podatku od towarów i usług. Biorąc pod uwagę, że szara strefa polskiej gospodarki była 2,4 razy większa od szarej strefy w Wielkiej Brytanii oraz występowanie zależności liniowej, luka podatkowa wynosiłaby zdaniem autorów tego raportu około 33 mld złotych w badanym okresie.

Tabela 2. Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce na podstawie średniej dla 25 krajów Unii Europejskiej szacowanej przez Reckon LLP dla Komisji Europejskiej dla 2006 roku (w mld złotych)

	2007	2008	2009	2010	2011
Luka podatkowa VAT jako% przychodów rzeczywistych z VAT (dane dla EU – Reckon)	13,6%	13,6%	13,6%	13,6%	13,6%
Rzeczywiste wpływy do polskiego budżetu państwa z VAT w mld złotych	96,3	101,8	99,4	107,9	120,8
Luka podatku VAT w mld złotych	13,1	13,8	13,5	14,9	16,4

Źródło: Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu „Luka podatkowa w podatku od towarów i Usług”, Warszawa, 6 listopada 2012 r. HM Revenue & Customs (HMRC).

¹⁵ Odpowiedź z dnia 5.10.2012 r. Pana Macieja Grabowskiego podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 8642 w sprawie luki podatkowej w podatku od towarów i usług oraz strat finansowych w związku z nią poniesionych, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6E824DDC>, dostęp na dzień 16 maja 2018 r.

Zakładając, że luka podatkowa w 2011 r. znajdowała się na poziomie średniej europejskiej określonej przez Reckon LLP¹⁶ na rok 2006 na poziomie 12% teoretycznej (potencjalnej) wartości dochodów z podatku od towarów i usług, w 2011 r. nie wpłynęło przeszło 16 mld złotych. Biorąc pod uwagę fakt wielkości szarej strefy w Polsce, w porównaniu do średniej dla UE, luka zdaniem, autorów tego raportu w podatku od towarów i usług dla Polski wynosiłaby 21 mld złotych.

Tabela 3. Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce na podstawie wskaźników obliczonych przez Institute for Financial Policy dla Słowacji (w mld złotych)

	2007	2008	2009	2010	2011
Luka podatkowa VAT jako% przychodów rzeczywistych z VAT (dane dla Słowacji – IFP)	41,8%	41,6%	54,8%	56,0%	
Rzeczywiste wpływy do polskiego budżetu państwa z VAT w mld złotych	96,3	101,8	99,4	107,9	120,8
Luka podatku VAT w mld złotych	40,3	42,3	54,5	60,4	

Źródło: Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu „Luka podatkowa w podatku od towarów i Usług”, Warszawa, 6 listopada 2012 r. HM Revenue & Customs (HMRC).

Z powyższego wynika, że luka podatkowa w Polsce wynosiłaby kilkadziesiąt miliardów złotych rocznie. Prawdopodobna wartość luki podatkowej w Polsce dla 2011 r. wynosiłby od 13,7 mld złotych (wskaźnik dla Wielkiej Brytanii – HMRC) do 16,4 mld złotych dla średniej UE (określona przez Reckon LLP w 2009 r. dla danych z 2006 r.). Biorąc pod uwagę współczynniki wynikające z zależności szarych stref w gospodarce, luka podatkowa oscylowałaby między 21 mld złotych a 33 mld złotych w 2011 r.

W 2013 r. na zlecenie Fundacji Naukowej Instytutu Badań Strukturalnych IBS opracowany został raport z dnia 27 maja 2013 r. „Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce” dotyczący zjawisk, które mogą prowadzić do strat budżetowych w zakresie podatku od towarów i usług, w tym m.in. luki podatkowej, oszustw, strategii wymiaru sprawiedliwości i kontroli skarbowej. Zdaniem autorów tego raportu w Polsce nie istnieje oficjalna definicja luki podatkowej ze względu na jej zakres oraz poziom nigdy nie była ona obiektem badań instytucji państwowych¹⁷. Definicja luki podatkowej, jaką posłużyli się autorzy tego raportu, jest zapożyczona z tej zastosowanej w opracowaniu wykonanym przez firmę Reckon na zlecenie Dyrektoriatu Generalnego Komisji Europejskiej ds. Podatków oraz Unii Celnej we wrześniu 2009 r.¹⁸ oraz sformułowanej przez Instytut Polityki Finansowej Ministerstwa Finansów Republiki Słowackiej:

„Luka podatkowa stanowi różnicę pomiędzy podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy (ducha praw). Luka podatkowa jest kalkulowana po uwzględnieniu kosztów kontroli podatkowej przez administrację podatkową”¹⁹.

Autorzy tego raportu wskazują, że występowanie oraz rozmiary luki podatkowej uwarunkowane są różnymi czynnikami takimi jak:

- ukryta działalność gospodarcza podatników tzw. „szara strefa” – działalność zgodna z prawem, od której nie jest płacony należny podatek, oszustwa podatkowe działalność skierowana na uzyskanie korzyści majątkowej poprzez nieodprowadzanie należnych kwot podatku;

¹⁶ Reckon LLP to firma konsultingowa specjalizująca się w analizie danych, regulacji gospodarczych i prawie konkurencji.

¹⁷ Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Pana Macieja Grabowskiego z dnia 5 października 2012 r. na interpelację poselską nr 8642 ws. m.in. luki podatkowej w Polsce z dnia 3 września 2012 r. <http://sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6E824DDC>

¹⁸ Reckon 2009 „Study to Quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States” DG Taxation and Customs Union 21 September 2009” http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf

¹⁹ *The estimate of the value added tax revenue loss*” http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426

- działalność ukierunkowana wyłącznie na obniżenie wysokości zobowiązania przy pomocy legalnych środków prawnych, ale przy użyciu optymalizacji podatkowych;
- upadłości podatników – brak odprowadzania przez nich podatku;
- błędy po stronie organów skarbowych przy samowymiarze podatku;
- niska wydajność aparatu skarbowego w kontroli i poborze należnych podatków.

Od 2008 r. do końca 2012 r. polskie nominalne PKB wzrosło o ponad 25% a dochody z podatku od towarów i usług tylko o 18%, mimo iż w 2011 r. doszło do podwyższenia średnich stawek podatku od towarów i usług. Wzrost luki w podatku od towarów i usług może wynikać również z licznych rozbieżności między danymi EUROSTAT-u w kwestii polskiego importu i eksportu. Członkowie UE raportują wiele więcej wywozów towaru do Polski niż raportuje ona przywozów z tych państw. W latach 2006-2010 rozmiar rozbieżności wahał się pomiędzy 3-5 miliardów EUR (3% do 6% całości zarejestrowanego wywozu) a w latach 2011-2012 wzrósł początkowo do 8,9 miliarda, a następnie do 10,7 miliarda EUR (odpowiednio 7,8% i 9,5% całości zarejestrowanego wywozu). W tym samym czasie średni rozmiar rozbieżności dla całej UE pozostawał na poziomie 2% do 3% całości wywozu. Dane te wskazują na to, że pewna część transakcji wewnątrzspółnotowych nie została ujawniona w Polsce organom skarbowym lub są to transakcje fikcyjne. Należy zgodzić się z tym poglądem, bo wspólnotowy podatek wykreował – tzw. **drugi sektor, czyli fikcyjne transakcje mające na celu wyłącznie wyłudzenie zwrotów tzw. karuzele formalne.**

Autorzy wspomnianego raportu wskazują, że „Dowodem na wzrost rozmiarów nieujawnionego przywozu towarów do Polski w ostatnich latach jest szeroko komentowany w mediach w roku 2012 przypadek prętów stalowych. Według tych samych danych EUROSTAT (kod towaru 721420) rozbieżności pomiędzy deklarowanym przez kraje UE wywozem do Polski, a deklarowanym przez Polskę przywozem wzrosły ze średnio 30 mln EUR rocznie w latach 2006-2009 do 113 mln EUR w roku 2010 i odpowiednio 332 mln EUR i 345 mln EUR w latach 2011 i 2012. W roku 2011 rozbieżności te sięgały 86,5% całości deklarowanego wywozu. Co ciekawe, po nagłośnieniu problemu w połowie 2012 roku oraz zainteresowaniu się procederem ze strony służb skarbowych i policyjnych, miesięczne rozbieżności zaczęły się wyraźnie zmniejszać. Z istotnym wzrostem problemu mamy także najprawdopodobniej do czynienia w przypadku oleju napędowego, gdzie także w ostatnim okresie obserwujemy wyraźny wzrost rozbieżności w analogicznych statystykach handlowych EUROSTAT, a także szacunkach dokonywanych przez Polską Organizację Przemysłu i Handlu Naftowego, która rozmiar szarej strefy w tej dziedzinie szacuje już na 10% całości obrotu”²⁰.

Tabela 4. Rzeczywiste, teoretyczne wpływy podatkowe z VAT w latach 2006-2012 i wynikająca z nich luka podatkowa dla poszczególnych lat (mln PLN)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Rzeczywiste wpływy budżetowe z VAT	84 440	96 350	101 783	99 455	107 880	120 832	120 001
Teoretyczne wpływy budżetowe z VAT – wersja minimalna	95 082	103 514	114 659	120 106	129 384	148 632	156 450
Luka minimalna	10 642	7 164	12 876	20 651	21 503	27 800	36 450
Teoretyczne wpływy budżetowe z VAT – wersja maksymalna	109 640	120 125	132 529	137 801	147 957	169 332	178 528
Luka maksymalna	25 201	23 775	30 746	38 346	40 077	48 500	58 527

Źródło: Tabela pochodząca z raportu „Straty Skarbu Państwa w VAT maj 2013 roku” z dnia 27 maja 2013 r.

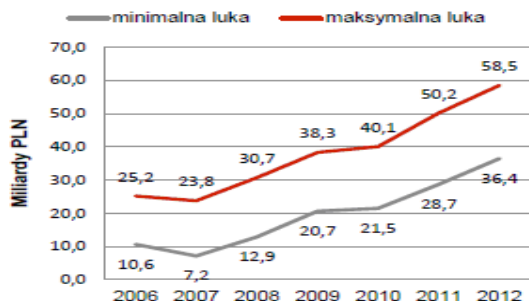
Zdaniem autorów tego raportu luka podatkowa w latach 2006-2012 w wersji minimalnej przy założeniach dotyczących stopnia włączenia do bazy podatku od towarów i usług zużycia pośredniego i inwestycji dokonanych w oparciu o publikację Reckon, wzrosła z 10,6 miliarda złotych do 36,5 miliarda złotych: z około 1% do 2,3% PKB. W wersji maksymalnej jest znacznie większa: w latach 2006-2012 wzrosła ona z 25,2 do 58,5 miliarda złotych, co oznacza, że w 2012 r. wynosiła 3,7% PKB. Tak duża różnica pomiędzy

²⁰ Raport „Straty Skarbu Państwa w VAT maj 2013 roku” z dnia 27 maja 2013 r.

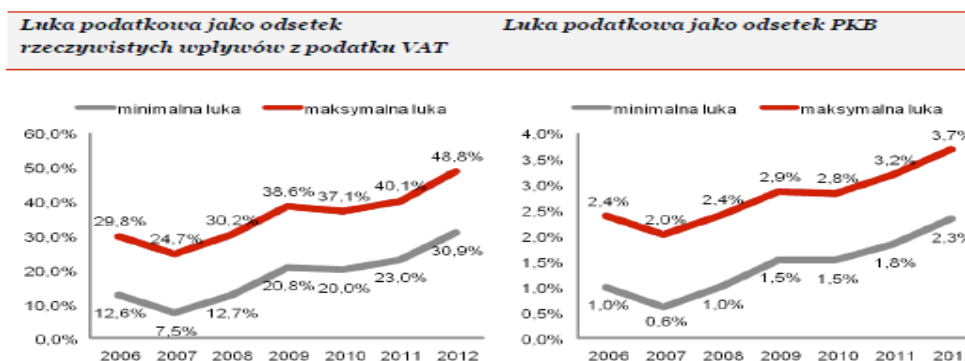
wersją maksymalną oraz wersją minimalną luki podatkowej wynika z większych kwot teoretycznych wpływów podatkowych wynikających z inwestycji oraz przede wszystkim ze spożycia pośredniego. Udział wcześniej wspomnianego spożycia w dochodach podatkowych w wersji minimalnej w okresie objętym badaniem wahał się od 7% do 8%, a w wersji maksymalnej od 15% do 17%.

Wielkość luki podatkowej minimalnej i maksymalnej w miliardach złotych:

Wykres 1. Luka podatkowa minimalna i maksymalna w miliardach PLN



Wykres 2. Luka minimalna i maksymalna jako odsetek rzeczywistych wpływów podatkowych oraz PKB w latach 2006-2012



Źródło: Raport „Straty Skarbu Państwa w VAT maj 2013 roku” z dnia 27 maja 2013 r.

Tabela 5. Struktura zużycia całkowitego podlegającego opodatkowaniu (bazy podatkowej) ze względu na stawki podatkowe

Średnia ważona stawka podatkowa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Konsumpcja Gospodarstw Domowych							
0% lub zwolnienie	17,7%	18,8%	17,7%	16,9%	16,6%	16,3%	16,1%
do 10%	36,9%	36,4%	36,6%	37,2%	36,1%	36,0%	35,8%
10%-20%	3,2%	3,2%	3,2%	3,2%	3,2%	3,2%	3,1%
powyżej 20%	42,2%	42,3%	42,6%	42,7%	44,1%	44,5%	45,0%
Inne kategorie spożycia całkowitego w sumie (wersja obliczeń dająca minimalną wartość luki)							
0% lub zwolnienie	65,3%	64,3%	64,6%	65,2%	65,1%	64,7%	64,8%
do 10%	9,9%	9,7%	9,7%	9,7%	9,6%	9,7%	9,7%
10%-20%	1,5%	1,6%	1,7%	1,6%	1,6%	1,7%	1,7%
powyżej 20%	23,3%	24,3%	24,0%	23,5%	23,6%	23,9%	23,9%
Inne kategorie spożycia całkowitego w sumie (wersja obliczeń dająca maksymalną wartość luki)							
0% lub zwolnienie	51,1%	49,9%	50,5%	51,6%	51,8%	51,0%	51,1%
do 10%	12,0%	12,1%	12,1%	11,9%	11,8%	11,9%	11,9%
10%-20%	4,0%	4,1%	4,0%	3,9%	3,8%	3,9%	3,9%
powyżej 20%	33,0%	33,9%	33,4%	32,7%	32,6%	33,2%	33,1%

Źródło: Tabela pochodząca z raportu „Straty Skarbu Państwa w VAT maj 2013 roku” z dnia 27 maja 2013 r.²¹

²¹ https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf, dostęp na dzień 24 maja 2018r.

Jak wynika z omówionego raportu, PKB w Polsce w latach 2006-2012 zwiększyło się o 50,6%, a rzeczywiste wpływy podatkowe z podatku od towarów i usług wzrosły o 42,1% mimo jednoczesnej podwyżki stawek podatku od towarów i usług w 2011 r. oraz objęcia pełną stawką 22% (23%) opodatkowania grup towarów dotychczas opodatkowanych stawką obniżoną. Odsetek rzeczywistych dochodów podatkowych do PKB w latach 2006-2012 obniżył się z 8% do 7,5%. W podsumowaniu tego raportu stwierdzono, że w zależności od przyjętych założeń, luka w podatku od towarów i usług w Polsce wynosiła w latach 2006-2012 od 36,5 do 58,5 mld złotych. Tempo wzrostu luki przy założeniu minimalnym w latach 2006-2012 wzrosło z 10,6 mld złotych do 36,5 mld. Zaskakująco szybkie tempo wzrost wskazuje na rozwój nieprawidłowości oraz braki efektywności w polskim systemie podatkowym.

Zdefiniowana w Raporcie Reckon z dnia 21 września 2009 r.²² przygotowanym na zamówienie Dyrektora Generalnego Komisji Europejskiej ds. Podatków oraz Unii Celnej w opracowaniu pod tytułem „Luka w podatku od towarów i usług-zagrozenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w strefie euro i w Polsce”²³ luka podatkowa nie dotyczy jedynie spadku dochodów wynikającego z oszustw podatkowych, ale również z nieumyślnego postępowania wynikającego z nieznamomości prawa, jak również z operacji zgodnych z prawem, ale prowadzących do uzyskania efektywnie niższego opodatkowania. Całkowita luka podatkowa w UE na rok 2006 wynosiła ponad 106 mld euro, stanowiło to równość 12% całkowitych wpływów z podatku od towarów i usług w roku objętym badaniem.

Tabela 6. Szacowana luka w podatku VAT w państwach strefy euro oraz w Polsce (mln euro)

	2009	2010	2011	2012
Włochy	49 603	39 172	45 460	46 034
Francja	29 626	24 000	22 859	25 583
Niemcy	18 415	19 063	21 914	21 957
Hiszpania	21 494	8 856	12 904	12 412
Polska	6 063	5 981	6 955	9 317
Grecja	7 481	6 577	9 185	6 651
Austria	2 298	2 954	3 563	3 244
Belgia	3 348	3 503	3 650	2 991
Słowacja	2 217	2 334	2 304	2 787
Holandia	3 418	2 010	1 645	1 966
Litwa	1 519	1 358	1 337	1 436
Irlandia	2 003	1 256	1 338	1 262
Portugalia	2 023	1 865	1 819	1 228
Finlandia	720	1 426	893	905
Łotwa	832	639	812	818
Słowenia	413	347	282	270
Estonia	133	155	214	255
Malta	150	182	211	241
Luksemburg	74	103	145	204

Źródło: Piotr Jamróz, „Luka w podatku od towarów i usług-zagrozenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w strefie euro i w Polsce” Sopot, maj 2015 r.

Zdaniem autorów tego raportu w 2014 r. luka w podatku od towarów i usług wynosiła 24%, co stanowiło jeden z najwyższych wyników w UE – w wartościach bezwzględnych było to 39 mld złotych. Inne badania szacują lukę w podatku od towarów i usług w 2015 r. na 53 mld złotych. Na powstanie luki podatkowej składa się wiele czynników, wśród najważniejszych raport podaje: unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, niezarejestrowaną działalność gospodarczą, przemysł i oszustwa.

²² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf, dostęp na dzień 25 maja 2018 r.

²³ Piotr Jamróz, Studia podyplomowe, Mechanizmy funkcjonowania strefy euro „Luka w podatku od towarów i usług-zagrozenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w strefie euro i w Polsce” Sopot, maj 2015 r.

Zaktualizowane dane szacunkowe dotyczące luki podatkowej w krajach UE w roku 2015 oraz zaktualizowane dane szacunkowe na lata 2011-2014 przedstawiono również w raporcie „Badanie i sprawozdanie dotyczące luki w podatku VAT w 28 państwach członkowskich UE: 2017 raport końcowy”, w którym lukę podatkową definiowano jako „zasadniczą różnicą pomiędzy oczekiwanymi a rzeczywistymi dochodami z VAT”²⁴. Autorzy tego raportu wskazują, że czynnikami, które wpływają na wzrost luki podatkowej, są oszustwa podatkowe, które stanowią ważną kwestię polityczną oraz gospodarczą w państwach członkowskich oraz UE, mimo wdrożenia licznych środków mających na celu przeciwdziałać uchylaniu się od podatku od towarów i usług takich jak – zdaniem autorów tego raportu – rozszerzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia oraz ponoc szybkiej reakcji na oszustwa związane z podatkiem od towarów i usług (QRM).²⁵ Szacunkowe dane luki podatkowej przedstawione w Raporcie, jak podkreślają autorzy, nie powinny być interpretowane w sposób bezpośredni w kontekście oszustw związanych z podatkiem od towarów i usług. Czynniki, takie jak; bankructwa, zaległości podatkowe, czy problemy z raportowaniem na rachunkach narodowych mogą pozytywnie wpłynąć na lukę podatkową.

Tabela 7.

	2011	2012	2013	2014	2015
VAT revenue	122 647	116 265	116 607	122 671	125 836
VAT GAP	31 923	42 807	41 744	40 650	40 858
VAT GAP as a percent of VTTL	21%	27%	26%	25%	25%
VAT GAP change since 2011					+4 pp

Źródło: Fragment tabeli z raportu Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131.

W powyższej tabelce przedstawiono dane dotyczące podatku od towarów i usług na przestrzeni 2011-2015 r., gdzie:

- VAT revenue jest to dochód z podatku od towarów i usług (mln zł);
- VAT GAP jest to luka w podatku od towarów i usług (mln zł);
- VAT as a percent of VTTL jest to VTTL jest szacunkową kwotą od towarów i usług, która teoretycznie jest pobierana w oparciu o ustawodawstwo dotyczące podatku od towarów i usług i dodatkowe przepisy;
- VAT GAP change sinc 2011 są to zmiany w luce podatkowej od 2011 r.

W roku 2011 luka podatkowa była najmniejsza, wynosiła 31,923 mld złotych, z roku na rok wzrastała. Najwyższy wynik w okresie objętym badaniem został uzyskany w 2012 r. – było to 42,807 mld złotych. Od roku 2011 do 2015 luka w podatku od towarów i usług wzrosła o 4 punkty procentowe i wynosiła 40, 858 mld złotych.

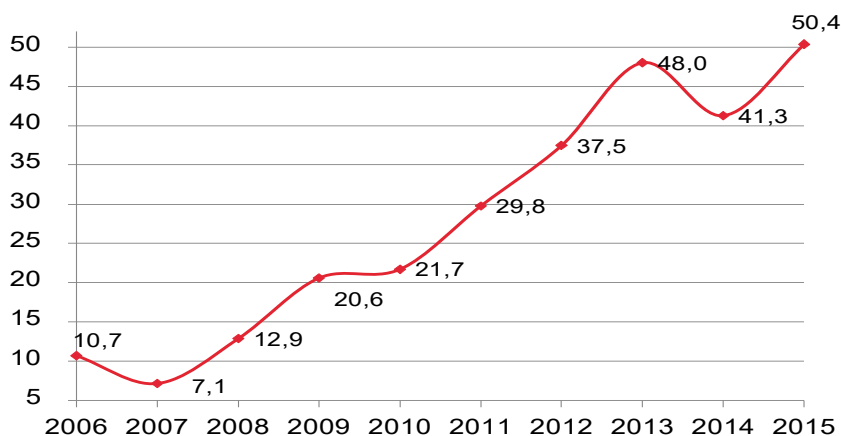
Raport ten potwierdza tezę (której werbalnie przeczy), że prowadzone w latach 2011-2015 działania „uszczelniające” powodowały wzrost luki podatkowej lub nie miały na nią jakiegokolwiek wpływu (2015 r.).

W sierpniu 2017 r. Krajowa Administracja Skarbowa w przygotowanej prezentacji „Dochody i zwroty w VAT w latach 2007-2017” przedstawiła wykres, w którym wskazuje szacowaną na przestrzeni 2006-2015 lukę podatkową w Polsce.

²⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131

²⁵ Wprowadzony Dyrektywą 2006/112/WE, zmienioną dyrektywą Rady 2013/42/UE, wprowadzono *mechanizm szybkiego reagowania* w celu zwalczania nadużyć związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT).

Luka w VAT w mld zł



Źródło: Prezentacja multimedialna Krajowej Administracji Skarbowej „Dochody i zwroty w VAT w latach 2007-2017 Warszawa, 9 sierpnia 2017 r.”²⁶

3. W konkluzji można stwierdzić, że luka, o której jest mowa w wyżej wspomnianych opracowaniach, **częściowo obrazuje skalę strat fiskalnych w tym podatku spowodowanych wieloma czynnikami. Wszelkie działania podejmowane w tych latach, które miały na celu ograniczenie wyłudzeń, nie zmniejszyły luki w tym podatku.**

Straty budżetu państwa w dochodach w tym podatku szacowane przy pomocy luki podatkowej odwołują się z reguły do kategorii VTTL – VAT (total theoretical liability]), czyli do „teoretycznej wartości” z zobowiązań podatkowych wynikających z obowiązujących przepisów obejmujących: stawek podatku należnego, zwolnień, ulg oraz stanu gospodarki wynikającej z wielkości PKB i jego dynamiki, wartości sprzedaży, wielkości obrotów handlowych (towarowych i usługowych) z innymi państwami handlu zagranicznego. Szacunki tej kwoty mogą się różnić, gdyż:

- nie ma precyzyjnych metod oszacowania potencjalnego udziału w wartości sprzedaży towarów i usług podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.;
- część podatników tego podatku jest w rzeczywistości pracownikami i wartość ich usług nie jest uwzględniona w wartości sprzedaży podmiotów gospodarczych;
- ustalenie „zgodnego z prawem” teoretycznego zobowiązania podatkowego w tym podatku jest trudne, gdyż panujący chaos interpretacyjny w praktyce organów podatkowych oraz sądów nie pozwala ustalić tego, co „naprawdę” obowiązuje;
- wielkości dochodów budżetowych decyduje nie tylko wielkość wpływów z tego podatku, lecz również kwota zwrotów, a precyzyjne oszacowanie zgodnej z prawem kwoty zwrotów jest niewykonalne, gdyż władze nie publikują w tym zakresie żadnych danych lub nie są to wiarygodne dane statystyczne: co rok czterysta urzędów skarbowych zwraca kwoty liczone w dziesiątkach miliardów złotych, a nawet dokładnie nie wiadomo na podstawie ilu deklaracji (od 500 tys. do 1 mln rocznie).

Zapewne powyższe szacunki luki podatkowej w tym podatku mają funkcjonować **jako ilustracja problemu skali strat w dochodach budżetowych w tym podatku, lecz nie jako precyzyjny dowód stanu rzeczy.**

Największą słabością tej metody szacunku strat w tym podatku jest to, **że nie obejmuje ona najgroźniejszego sposobu wyłudzenia tego podatku, tj. inwestycji legislacyjnych, czyli tworzenia i interpretacji przepisów prawa w celu uniknięcia opodatkowania i uzyskania zwrotów.** Zjawisko to jest znane i spisane w literaturze przedmiotu, wiąże się z rozpowszechnionym w tym podatku **lobbingiem**

²⁶ https://www.finanse.mf.gov.pl/hu/inne-podatki/formularze-wynik1/-/asset_publisher/Px5S/content/dochody-i-zwroty-w-vat-w-latach-2007-2017?_101_INSTANCE_Px5S_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fhu%2Finne-podatki%2Fformularze-wynik1%3Fp_id%3D101_INSTANCE_Px5S%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2, dostęp na dzień 24 maja 2018r.

legislacyjnym i interpretacyjnym, zarówno na szczeblu krajowym jak i wspólnotowym. Można podejrzewać, że straty w tym podatku w istotnym zakresie wynikały właśnie z tych działań, co oczywiście nie jest odzwierciedleniem w VTTL. Próbną (ostrożną) oszacowania strat w tym podatku poświęcona jest odrębna ekspertyza Instytutu Studiów Podatkowych (Raport na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015).

Eliminacja lub ograniczenie strat w dochodach z tego podatku mogą nastąpić poprzez:

- eliminację przepisów prawnych, które wprowadziły straty w dochodach budżetowych i nienależnych zwrotów podatkowych;
- zmianę interpretacji przepisów prawa, jeśli sprzyjała ona lub umożliwiała ucieczkę od podatku lub otrzymanie nienależnych zwrotów;
- efektywne opodatkowanie tych podatników, którzy świadomie lub nieświadomie unikali opodatkowania;
- wyegzekwowanie niezapłaconego podatku przez podmioty, które zostały zidentyfikowane jako podatnicy (samodzielnie lub w wyniku działań organów skarbowych); jest to problem znacznie większy niż się powszechnie sądzi. Zaległości te wzrosły w latach 2008-2015 z 10,5 mld zł do kwoty przekraczającej 46 mld zł.

4. Fakt wystąpienia bardzo wysokich i w dodatku zwiększających się w latach 2007-2015 strat w dochodach z podatku od towarów i usług, w tym mierzonych przy pomocy luki podatkowej, jest bezsporny. Aby odpowiedzieć na pytanie o przyczyny wyłudzeń tego podatku, czyli strat wynikających z przyczyn obiektywnie nagannych zarówno po stronie sprawców jak i władzy publicznej, należy odpowiedzieć na następujące pytania:

- 1) czy obowiązujące i tworzone w tym czasie przepisy prawa podatkowego sprzyjały, umożliwiały lub autoryzowały te zjawiska, oraz czy tworzący te przepisy działali w interesie publicznym?
- 2) czy oficjalna interpretacja przepisów prawa dokonywana przez: resort finansów, sądy administracyjne i TSUE sprzyjała, umożliwiała lub autoryzowała te zjawiska?
- 3) jakimi metodami posługiwano się w celu wyłudzenia tego podatku działając zarówno w sposób niezgodny z prawem, jak i w sposób zgodny z przepisami lub interpretacjami, które sprzyjały, umożliwiały lub autoryzowały te działania?
- 4) czy przepisy sankcyjne wprowadzały proporcjonalne represje do skali korzyści, które mogły być osiągnięte w wyniku wyłudzeń tego podatku?
- 5) jaki był faktyczny wpływ powyższych czynników na skalę tego zjawiska?
- 6) czy działania resortu finansów w dziedzinie kontroli tego podatku były adekwatne do skali zagrożeń?
- 7) czy właściwe organy skutecznie reagowały na skalę tego zjawiska i jakie było ich oficjalne stanowisko w tej sprawie?

Raport analizuje odpowiedzialność resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015; przyczyny, metody oraz skalę wyłudzeń i oszustw analizują odrębne ekspertyzy.

Analiza pomija skutki fiskalne:

- zmian zakresu przedmiotowych zwolnień przedmiotowych (problem ten wymaga jednak dalszych badań, gdyż istotna część wprowadzonych w tym czasie zwolnień miała niejawnie lub zupełnie niezrozumiałe motywy);
- wydanych indywidualnych interpretacji urzędowych ze względu na liczbę wydanych w tym okresie aktów interpretacyjnych (ponad 115 tys.);
- wyroków sądów administracyjnych, również ze względu na liczbę wydanych wyroków dotyczących tego podatku;
- indywidualnych decyzji dotyczących umorzeń tego podatku ze względu na niedostępność tych dokumentów.

1. Kontrole podatkowe, kontrole skarbowe, postępowania podatkowe i postępowania celne dotyczące podatku od towarów i usług w latach 2007-2015

W badanym okresie podatek od towarów i usług był przedmiotem kontroli podatkowych wykonywanych przez właściwe organy podatkowe.

1. Kontrole podatkowe²⁷

Tabela 8.

Rok	Liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych ogółem	Liczba kontroli podatkowych w których nie stwierdzono nieprawidłowości	Liczba kontroli, w których stwierdzono wyłącznie błędy formalne	Liczba kontroli, w których stwierdzono niezapłacenie podatku
2007	163 270	73 043	54 681	35 546
2008	141 684	63 402	45 199	33 083
2009	129 682	56 649	40 016	33 017
2010	124 915	46 560	38 476	39 879
2011	130 953	40 979	44 003	45 971
2012	117 117	35 658	33 274	48 185
2013	99 734	29 270	27 077	43 387
2014	77 501	17 678	17 892	41 931
2015	49 837	brak danych	brak danych	brak danych

Jak wynika z powyższej tabeli, liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych systematycznie malała, mimo że to organy podatkowe (naczelnicy urzędów skarbowych) są bezpośrednio odpowiedzialni za dokonanie zwrotów tego podatku. Kwota tych zwrotów wzrosła w tym czasie o ponad 30 mld zł. Jednocześnie organy podatkowe efektywniej typowały podatników do kontroli. Brak natomiast danych co do efektu tych kontroli w zakresie podatku od towarów i usług.

2. Kontrole skarbowe²⁸

W analizowanym okresie podatek od towarów i usług był przedmiotem zainteresowania organów kontroli skarbowej.

Tabela 9.

Rok	Liczba zakończonych kontroli skarbowych	łączna kwota ustaleń (mln zł)	Procentowa wartość ustaleń w zakresie podatku od towarów i usług w stosunku do całości ustaleń
2007	12 407	1 942	52,1
2008	10 574	1 701	43,1
2009	10 168	2 430	40,3
2010	10 075	2 109	46,5*
2011	9 906	2 525	57,51
2012	10 158	3 779	72,64
2013	10 177	6 446	70,81
2014	10 105	10 602	85,93
2015	9 412	18 545	90,44

* Zgodnie ze sprawozdaniami rocznymi Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej dotyczącymi kontroli skarbowych za lata 2012-2014 stosunek ten wynosi 54,23%.

²⁷ Dane zaprezentowane na podstawie statystyki kontroli podatkowych za lata 2007-2014 przekazanych przez Ministerstwo Finansów w dniu 4 sierpnia 2015 r., <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/726759,Spada-liczba-kontroli-podatkowych-ale-rosnie-ich-efektywnosc.html>, dostęp: 18.05.2018 r., oraz odpowiedzi na interpelację Marszałka Sejmu RP z dnia 24 lipca 2017 r., sygn. KS3.054.23.2017 (2015 r.). Brak danych odnośnie udziału kontroli podatkowych dotyczących podatku VAT względem wszystkich postępowań.

²⁸ Dane przedstawione w oparciu o sprawozdania roczne Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej za lata 2009-2015.

Informacje przedstawione w tabeli wskazują, iż liczba kontroli skarbowych pozostawała na względnie tym samym poziomie. Dynamicznie wzrosła natomiast wartość ustaleń w ramach prowadzonych kontroli. Coraz większa część ustaleń przypadała również na podatek od towarów i usług. Wzrost łącznej kwoty ustaleń dotyczących tego podatku jest ponad 10-krotny, przy czym lata 2008–2011 charakteryzują się porównywalną wielkością ustaleń. Radykalne zwiększenie efektywności tych kontroli nastąpiło w latach 2014–2015.

3. Postępowanie celne²⁹

Podatek od towarów i usług był przedmiotem zainteresowania organów celnych:

a) postępowania w ramach pierwszej instancji w zakresie podatku od towarów i usług.

Tabela 10.

Rok	Postępowania w ramach komórki przeznaczeń celnych i obsługi przedsiębiorców	Liczba wydanych decyzji	Liczba wydanych postanowień	Liczba spraw załatwionych w innym trybie
2011	45 499	32 343	495	3 099
2012	46 905	32 453	773	3 773
2013	50 513	39 449	359	4 606
2014	42 549	32 095	1 017	4 814
2015	40 211	29 168	789	4 846

b) postępowania w ramach drugiej instancji w zakresie podatku od towarów i usług.

Tabela 11.

Rok	Postępowania w ramach komórki przeznaczeń celnych	Liczba wydanych decyzji	Liczba wydanych postanowień	Liczba spraw załatwionych w innym trybie
2011	302	203	30	8
2012	130	62	33	brak
2013	669	352	259	2
2014	243	182	58	2
2015	1 085	917	95	1

Rok	Postępowania w ramach komórki elementów kalkulacyjnych	Liczba wydanych decyzji	Liczba wydanych postanowień	Liczba spraw załatwionych w innym trybie
2011	2 289	1 267	356	44
2012	1 995	1 228	269	13
2013	1 211	879	92	12
2014	1 081	849	136	51
2015*	---	---	---	---

* W Biuletynie Statystycznym Służby Celnej za rok 2015 nie wyodrębniono danych odnośnie postępowań dotyczących podatku VAT w ramach w ramach komórki elementów kalkulacyjnych.

Z przedstawionych danych wynika, że o ile liczba prowadzonych postępowań przez organy pierwszej instancji pozostaje zasadniczo na zbliżonym poziomie, o tyle liczba postępowań drugoinstancyjnych systematycznie spada. Nie jest znana coroczna wartość ustaleń z tytułu podatku od towarów i usług na gruncie postępowań celnych.

4. Efekty działalności administracji skarbowej i celnej w dziedzinie podatku od towarów i usług. Brak jest rzetelnych danych pozwalających w pełni ocenić efektywność działania administracji skarbowej i celnej

²⁹ Dane przedstawione w oparciu o Biuletyn Statystyczny Służby Celnej za lata 2011-2015, brak danych odnośnie lat 2008-2010.

w badanym okresie. Pod koniec tego okresu nastąpił skokowy wzrost wartości ogółu ustaleń dokonanych przez organy kontroli skarbowej oraz przypadający na nie udział nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług wynoszący w 2015 roku przeszło 90 proc. Wiąże się to z **dość późnym dostrzeżeniem przez te organy masowych oszustw podatkowych w tym podatku polegających zwłaszcza na wprowadzaniu do obrotu faktur dokumentujących czynności fikcyjne w celu wyłudzenia podatku**. Dramatycznie spadła jednak **aktywność i efektywność naczelników urzędów skarbowych, gdyż liczba kontroli wykonanych przez te organy spadła o ponad 60%**. Potwierdza to teza, że **ograniczono liczbę kontroli związanych z dokonywaniem zwrotów tego podatku, co ułatwiło dokonywanie wyłudzeń**.

Z raportu Najwyższej Izby Kontroli obejmującego okres od dnia 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. opublikowanego w dniu 7 kwietnia 2016 r.³⁰ wynika jednak **negatywna ocena skuteczności działań Ministra Finansów i podległych mu organów w zwalczaniu tego rodzaju oszustw**. NIK podkreśla przy tym, że procederowi nie zapobiegło nawet trafne typowanie nieuczciwych podmiotów przez organy kontroli skarbowej (trafność przekraczała niekiedy 90 proc.). Kontrolowane urzędy skarbowe prowadziły postępowania zabezpieczające i egzekucyjne rzetelnie oraz zgodnie z obowiązującą procedurą. Jednak od podmiotów uczestniczących w oszukańczym procederze, **głównie tzw. „słupów”, nie wyegzekwowano wymierzonych w wyniku działań kontrolnych podatków**. W większości badanych przypadków organom kontroli skarbowej nie udało się także ustalić faktycznych organizatorów oszustw podatkowych. Według NIK podjęte działania nie skutkowały odzyskaniem należnych podatków oraz obniżeniem luki podatkowej. NIK wskazywał, że konieczne jest pilne wprowadzenie tzw. działań skojarzonych, wykorzystujących jednocześnie siłę różnych narzędzi, dobranych przez Ministra Finansów do specyfiki polskiego rynku.

NIK argumentował swoje stanowisko wskazując, że:

- **rozwiązania systemowe były i są nadal niewystarczające dla skutecznego zwalczania oszustw podatkowych związanych z wykorzystywaniem faktur fikcyjnych;**
- **Minister Finansów nie zaproponował w kolejnych modyfikacjach prawa podatkowego wystarczających regulacji i mechanizmów, które uszczelniłyby obowiązujący system;**
- **działania organów skarbowych, aczkolwiek rzetelne i trafne, w wykrywaniu oszustw były nie skuteczne i spóźnione bowiem nie ustalały faktycznych organizatorów oszustw podatkowych i nie wyegzekwowały wymierzonych podatków;**
- **nastąpił gwałtowny wzrost zaległości w podatku od towarów i usług, będący konsekwencją: z jednej strony wzrostu kwot w wykrytych fakturach fikcyjnych, a z drugiej – niskiej skuteczności odzyskiwania wymierzonych podatków;**
- **możliwość odzyskania wymierzonych należności z podatku od towarów i usług z fikcyjnych faktur były niewielkie, sięgają jedynie ok. 1,3 proc. wymierzonych kwot;** jest to konsekwencją zupełnie nieskutecznej egzekucji, spowodowanej brakiem jakiegokolwiek majątku osób i firm wykorzystywanych do tych oszustw oraz konsekwencją trudności z ustaleniem faktycznych ich organizatorów.

NIK zaznacza, iż w badanych latach 2014–2015 podejmowano szereg działań i inicjatyw mających na celu poprawę skuteczności podległych służb w zwalczaniu oszustw w podatku od towarów i usług, w tym ograniczenie wyłudzeń podatku od towarów i usług oraz unikania zapłaty zobowiązań podatkowych. W ocenie NIK **zastosowane rozwiązania systemowe (mechanizm odwrotnego obciążenia oraz instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy) i organizacyjne okazały się niewystarczające dla poprawy skuteczności zwalczania oszustw oraz ograniczenia zagrożeń dla gromadzenia dochodów budżetu państwa**. Przewidywane rozwiązania dotyczyły bowiem jedynie pewnych obszarów działalności gospodarczej, w których zidentyfikowano istotne nieprawidłowości. Nie umożliwiły one natomiast ograniczenia oszustw w sposób systemowy, to znaczy niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze.

Wyraźnie wzrastała kwotowo wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych, co skutkowało również wzrostem kwot wymierzonego podatku. **W 2013 r. organy kontroli skarbowej wy-**

³⁰ Zob. <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzeniu-vat.html>, dostęp: 21.05.2018 r.

kryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, a w 2015 r. już na kwotę 81,9 mld zł. W związku z ustaleniami (na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług) wymierzyły odpowiednio 2,3 mld zł w 2013 r., 5,2 mld zł w 2014 r. oraz 4,9 mld zł w I półroczu 2015 r. należnych podatków. Jednak wpłaty do budżetu państwa z tego tytułu w latach 2013-2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 162,3 mln zł, czyli 1,3 proc. kwot należnych, wymierzonych przez organy kontroli skarbowej.

Niska skuteczność odzyskiwania należnego podatku spowodowała gwałtowny wzrost zaległości w podatku od towarów i usług. Możliwość odzyskania tych kwot NIK ocenił jako niewielką. Badanie 90 postępowań kontrolnych, w wyniku których organy kontroli skarbowej wymierzyły należny podatek na kwotę 1,9 mld zł, wykazało, że rzeczywiste wpłaty podatków były znacząco niższe.

Istotnym problemem było zwiększenie skuteczności zwalczania grup przestępczych, wykorzystujących mechanizmy podatkowe do wyłudzenia podatku od towarów i usług, grup podejmujących fikcyjne działania skierowane na uszczuplenie należności podatkowych. Oszustwa takie wykrywane były przeważnie z opóźnieniem, kiedy oszuści zniknęli, czasem tylko udawało się odnaleźć osoby podstawione, działające jako tzw. „słupy”. W takich sprawach organy kontroli skarbowej miały trudności zarówno z ustaleniem sprawców oszustw, jak i z odzyskaniem uszczuplonych kwot podatku. W efekcie nastąpiło pogorszenie skuteczności organów podatkowych w poborze podatków³¹.

5. Konkluzje: **Drastyczny spadek liczby kontroli wykonywanych przez organy podatkowe był w analizowanym okresie głównym miernikiem oceny działań organów podległych ministrowi finansów. Należy ustalić, ile w rzeczywistości wykonano kontroli dotyczących wyłącznie podatku od towarów i usług, a zwłaszcza kontroli związanych z dokonanymi zwrotami.** Powyższe dane potwierdzają upowszechnione w świadomości podatników przekonanie, że w latach 2007-2015 dokonano zwrotów tego podatku bez dostatecznych kontroli lub w zasadzie nie kontrolując składanych deklaracji. Tylko uprzednie kontrole (przed dokonaniem zwrotów) mogły faktycznie przyczynić się do wzrostu dochodów budżetowych, czyli do ograniczenia nienależnych zwrotów. **Był to największy błąd popełniony w tym okresie, którego oczywiście można było nie popełnić.** Nieznacznie spadła liczba kontroli skarbowych (UKS), choć w ostatnich dwóch latach okresu wzrosła ich efektywność formalna w tym podatku (łączna kwota ustaleń 1,7 mld zł w 2008 r. wzrosła do 10,6 mld zł w 2014 r. i 18,5 mld zł w 2015 r.), co może być traktowane jako sukces. Były to jednak tylko formalne sukcesy, bo dochody z tego tytułu miały śladowy charakter. Popełniono więc dwa kardynalne błędy:

- ograniczono aktywność naczelników urzędów skarbowych w dziedzinie kontroli podatkowych związanych ze zwrotem podatku,
- faktyczna skuteczność kontroli skarbowych była w latach 2008-2013 bardzo niska; wzrost jej efektywności nie przyniósł jednak zwiększenia dochodów budżetowych, kontrole *ex post* nie dają pieniędzy do budżetu.

2. Deklaracje składane przez podatników w latach 2010-2015

Poniżej przedstawiono zestawienie dotyczące deklaracji VAT składanych w latach 2010-2015. Zostało ono przygotowane w oparciu o informacje znajdujące się na stronie internetowej programu e-Podatki³². Jednocześnie należy wskazać, że na stronach ministerialnych nie opublikowano danych za wcześniejsze lata.

³¹ Obniżała się relacja dochodów podatkowych do PKB: przez trzy kolejne lata kształtowała się poniżej 15 proc. Rozmiar luki w podatku od towarów i usług utrzymywał się na poziomie wyższym niż średnia wielkość tego zjawiska w krajach Unii Europejskiej. Według raportów Komisji Europejskiej w latach 2010-2013 luka ta wzrosła z 18 proc. do 27 proc. możliwych do osiągnięcia dochodów z podatku od towarów i usług. W kolejnych latach nie udało się istotnie ograniczyć tego zjawiska. Utrzymująca się znacznych rozmiarów luka podatkowa świadczyła w ocenie NIK o niewystarczającej efektywności polskiego systemu podatkowego i potrzebie wprowadzenia nowych rozwiązań, mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych.

³² <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-deklaracje-2/statystyka>.

Tabela 12.

	2010 r.	2011 r.	2012 r.	2013 r.	2014 r.	2015 r.
VAT-7	18 537 668	18 308 970	17 354 699	17 100 827	17 142 409	17 094 586
VAT-7K	686 522	799 535	910 774	1 076 202	1 249 477	1 413 437
VAT-7D	16 672	21 140	24 872	30 768	35 829	41 037
VAT-8	9 392	10 043	10 856	13 212	15 283	17 272
VAT-9	910	851	10 856	436	592	51
VAT-9M	1 516	3 613	5 782	9 234	20 713	25 442
VAT-UE	198 826	341 222	469 992	620 488	787 816	1 651 763
VAT-UEK	31 353	64 624	84 579	105 712	133 816	293 3

Z powyższego zestawienia wynika, że w 2015 r., w porównaniu do roku 2010, liczba deklaracji VAT-7 spadła o 1 443 082, co wynosi ok. 7,78%. Natomiast w tym samym okresie liczba deklaracji VAT-UE wzrosła o 1 452 937, tj. ponad siedmiokrotnie. Może to wskazywać również na rosnącą liczbę przestępstw karuzelowych w obrocie wewnątrzwspólnotowym.

Ponadto zgodnie z informacją zamieszczoną na stronie internetowej Ministerstwa Finansów³³ wpływy i zwroty z tytułu podatku od towarów i usług w latach 2008-2015 kształtowały się następująco:

- 2007 r.: (brak danych);
- 2008 r.: wpływy – 158 670 mln zł, zwroty – 56 887 mln zł;
- 2009 r.: wpływy – 154 448 mln zł, zwroty – 54 993 mln zł;
- 2010 r.: wpływy – 165 400 mln zł, zwroty – 57 520 mln zł;
- 2011 r.: wpływy – 189 961 mln zł, zwroty – 69 129 mln zł;
- 2012 r.: wpływy – 195 329 mln zł, zwroty – 75 328 mln zł;
- 2013 r.: wpływy – 192 566 mln zł, zwroty – 79 154 mln zł;
- 2014 r.: wpływy – 210 522 mln zł, zwroty – 86 260 mln zł;
- 2015 r.: wpływy – 210 684 mln zł, zwroty – 87 563 mln zł.

Dotychczas nie opublikowano danych na temat liczby deklaracji, na podstawie których dokonano zwrotów tego podatku. Jednakże zgodnie z treścią odpowiedzi na interpelację poselską z dnia 28 lipca 2017 r.³⁴ liczba złożonych deklaracji VAT z wykazanymi kwotami do zwrotu w I półroczu 2017 r. wyniosła 689 678 deklaracji, w tym:

- w styczniu – 121 554 deklaracji,
- w lutym – 90 222 deklaracji,
- w marcu – 103 321 deklaracji,
- w kwietniu – 129 894 deklaracji,
- w maju – 118 785 deklaracji,
- w czerwcu – 125 902 deklaracji.

Prawdopodobnie liczba deklaracji „zwrotowych” przekroczyła w 2017 r. 1,2 mln. W 2016 r. tego rodzaju deklaracji było ok. 1 mln, a w latach 2008-2015 nastąpił prawdopodobnie ponadto dwukrotny wzrost liczby deklaracji, na podstawie których dokonano zwrotów podatku: z prawdopodobieństwem około 500 tys. do 1 mln rocznie. **Organy administracji podatkowej nie mają możliwości obiektywnego skontrolowania takiej liczby deklaracji, a liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w badanym okresie spadła. Wzrost liczby deklaracji zwrotnych wynikał również z systematycznego rozszerzenia katalogu towarów objętych krajowym odwrotnym obciążeniem.**

³³ https://www.finanse.mf.gov.pl/aktualnosci/-/asset_publisher/Id8O/content/dochody-i-zwroty-w-vat-w-latach-2007-2017

³⁴ <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i13999-o1.pdf>

3. Możliwość wprowadzenia środków przeciwdziałających oszustwom i nadużyciom w podatku od towarów i usług na podstawie przepisów Dyrektywy 2006/112/WE

Dnia 28 listopada 2006 r. weszła w życie Dyrektywa 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Już od tego momentu państwa członkowskie **mogły podjąć kroki w celu zwalczania oszustw i nadużyć w podatku od towarów i usług, głównie poprzez skorzystanie z zawartej w art. 395 Dyrektywy 2006/112/WE procedury derogacyjnej oraz możliwości nałożenia dodatkowych obowiązków na podatników w przypadku występowania nieuczciwych praktyk**, na podstawie art. 273 tego aktu prawnego.

Zgodnie z treścią art. 395 Dyrektywy 2006/112/WE:

„1. Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Środki zmierzające do uproszczenia procedury poboru VAT nie mogą wpływać, chyba że w *nieznacznym stopniu, na ogólną kwotę wpływów z podatków państwa członkowskiego pobieranych na etapie ostatecznej konsumpcji.*

2. Państwo członkowskie, które pragnie wprowadzić środki, o których mowa w ust. 1, kieruje do Komisji wniosek i przekazuje jej wszelkie niezbędne informacje. Jeżeli Komisja uzna, że nie posiada wszystkich niezbędnych informacji, kontaktuje się ona z zainteresowanym państwem członkowskim w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania wniosku i precyzuje, jakie dodatkowe informacje są wymagane.

Kiedy Komisja posiada już wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do rozpatrzenia wniosku, w terminie jednego miesiąca powiadamia o tym wnioskujące państwo członkowskie i przekazuje wniosek w oryginalnej wersji językowej pozostałym państwom członkowskim.

3. W terminie trzech miesięcy od przesłania powiadomienia, o którym mowa w ust. 2 akapit drugi, Komisja przedstawia Radzie stosowny wniosek lub, jeżeli wniosek o odstępstwo budzi jej zastrzeżenia, komunikat przedstawiający te zastrzeżenia.

4. W każdych okolicznościach, procedura ustalona w ust. 2 i 3 zostaje zakończona w terminie ośmiu miesięcy od daty otrzymania wniosku przez Komisję.”

Powyższy artykuł stanowi podstawę do składania przez państwo członkowskie UE wniosku o derogację poszczególnych postanowień wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W 2009 r. Minister Finansów złożył wniosek o derogację, chcąc uzyskać zgodę na stosowanie ograniczonego odliczania podatku od towarów i usług w przypadku zakupu przez firmy samochodów z tzw. kratką. W 2013 r. Minister Finansów złożył wniosek o derogację dla Polski dotyczącą ograniczenia prawa do odliczania – do 50 proc. – kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia (w tym wewnątrzspółnotowego) pojazdów samochodowych, wytworzenia oraz importu pojazdów samochodowych, nabycia usług zgodnie z umową najmu, dzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze. W 2016 r. Rada Ministrów przyjęła wniosek o derogację dla Polski na podstawie art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu przyznania od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2018 r. upoważnienia stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 tej dyrektywy, przedłożony przez Ministra Finansów.

Zgodnie z brzmieniem art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE:

*Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla **zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym**, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.*

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.

Na mocy powołanego artykułu, państwa członkowskie miały możliwość wprowadzenia do swoich krajowych porządków prawnych rozwiązań mających na celu walkę z oszustwami i nadużyciami podatkowymi. Przykładowo, w sprawie C-518/14³⁵ TSUE uznał, że państwa członkowskie są właściwe do ustanowienia sankcji z tytułu niespełnienia wymogów formalnych dotyczących wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT. Zgodnie bowiem z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, **pod warunkiem że przepisy te nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, ani nie podważają neutralności podatku VAT.**

W sprawie C-534/16³⁶ TSUE dopuścił możliwość ustanowienia przez słowackiego ustawodawcę tzw. gwarancji podatkowej, formułując następujące tezy:

- 1) *Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 16 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby w trakcie rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej podatnika, którego zarządzający był uprzednio zarządzającym lub współnikiem innej osoby prawnej, która nie wykonywała swoich obowiązków w dziedzinie podatkowej, organ podatkowy nakładał na tego podatnika obowiązek ustanowienia gwarancji, której kwota może osiągnąć 500 000 EUR, o ile wymagana od tego podatnika gwarancja nie wychodzi poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów przewidzianych w owym art. 273, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.*
- 2) *Zasadę równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy wymagał od nowego podatnika w chwili jego rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej ustanowienia takiej gwarancji z powodu jego powiązań z inną osobą prawną mającą zaległości podatkowe.*

Należy zatem stwierdzić, że przepisy prawa wspólnotowego w tym przede wszystkim art. 395 oraz 273 Dyrektywy 2006/112/WE, **pozwoliły państwom członkowskim na pewną swobodę doboru instrumentów do walki z oszustwami i nadużyciami prawa w podatku od towarów i usług.** Z uwagi na brak skonkretyzowanych obostrzeń w prawie wspólnotowym, swoboda ta mogła być ograniczona jedynie poprzez naczelne zasady prawa wspólnotowego.

Poza marginalnymi przypadkami, władze polityczne nie skorzystały w latach 2008-2015 z tych możliwości, nie reagując na powszechne wykorzystywanie wad wspólnotowej wersji tego podatku. W konkluzji należy stwierdzić, że **zaniechanie tych działań było jedną z głównych przyczyn strat w dochodach budżetowych z tego podatku, a ówczesne władze albo były niekompetentne nie znając powyższych możliwości, albo działały w złej wierze.**

Aby przeciwdziałać oszustwom podatkowym w art. 199 Dyrektywy wprowadzono tzw. „odwrotne obciążenie”. Skuteczność tego rozwiązania okazała się jednak nikła. Ponadto mechanizm ten wiązał się z realnym spadkiem dochodów budżetowych. Zgodnie z treścią powołanego artykułu:

„1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

- a) *dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;*
- b) *zapewnienia personelu zatrudnionego do czynności, o których mowa w lit. a);*
- c) *dostawy nieruchomości w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) i k), gdy dostawca wybrał opodatkowanie dostawy zgodnie z art. 137;*
- d) *dostawy zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzal-*

³⁵ Wyrok TSUE z dnia 15 września 2016 r. w sprawie Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord.

³⁶ Wyrok TSUE z dnia 26 października 2017 r. w sprawie Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky przeciwko BB construct s.r.o.

- nych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI;
- e) dostawy towarów stanowiących zabezpieczenie przez jednego podatnika na rzecz drugiego podatnika w ramach wykonania wspomnianego zabezpieczenia;
 - f) dostawy towarów następującej po cesji zastrzeżenia własności na rzecz cesjonariusza wykonującego to prawo;
 - g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji.

2. Przy stosowaniu możliwości przewidzianej w ust. 1, państwa członkowskie mogą określić dostawy towarów i świadczenie usług objęte tymi środkami, jak również kategorie dostawców, usługodawców, nabywców lub usługobiorców, do których środki te mogą mieć zastosowanie.

3. Do celów ust. 1, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

- a) postanowić, że podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 2, uznaje się za podatnika w odniesieniu do otrzymanych dostaw towarów lub świadczenia usług, jak przewidziano w ust. 1 niniejszego artykułu;
- b) postanowić, że podmioty prawa publicznego niebędące podatnikami są uznawane za podatników w odniesieniu do otrzymanych dostaw, określonych w ust. 1 lit. e), f) i g).

4. Państwa członkowskie informują Komitet ds. VAT o przepisach prawa krajowego przyjętych zgodnie z ust. 1, o ile nie są to przepisy, które były przedmiotem upoważnienia udzielonego przez Radę przed 13 kwietnia 2006 r. zgodnie z art. 27 ust. 1-4 dyrektywy 77/388/EWG i które zostają utrzymane na mocy ust. 1 niniejszego artykułu.”

Następnie Dyrektywą 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r. wprowadzony został art. 199a, zgodnie z którym:

„Państwa członkowskie mogą do dnia 30 czerwca 2015 r. i na okres co najmniej dwóch lat postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego wykonywana jest dowolna usługa spośród poniżej wymienionych:

- a) przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie, które podlegają przenoszeniu zgodnie z art. 12 tej dyrektywy;
- b) przeniesienie innych jednostek, z których mogą korzystać przedsiębiorcy w celu zapewnienia zgodności z tą samą dyrektywą.

2. W momencie wprowadzenia mechanizmu, określonego w ust. 1, państwa członkowskie powiadamiają Komisję o stosowaniu tego mechanizmu i przekazują Komisji następujące informacje:

- a) oświadczenie dotyczące zakresu stosowania środka wdrażającego mechanizm i szczegółowy opis środków towarzyszących, włącznie z wszelkimi obowiązkami sprawozdawczymi nakładanymi na podatników i wszelkimi środkami kontroli;
- b) kryteria oceny umożliwiające dokonanie porównania oszustw podatkowych w odniesieniu do usług wymienionych w ust. 1 przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, oszustw dotyczących innych usług przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, jak również każdego wzrostu liczby innego rodzaju oszustw przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu;
- c) datę wejścia w życie i okres stosowania środka wdrażającego mechanizm.

3. Na podstawie kryteriów oceny określonych w ust. 2 lit. b) państwa członkowskie stosujące mechanizm przewidziany w ust. 1 przedstawiają Komisji sprawozdanie nie później niż dnia 30 czerwca 2014 r. W sprawozdaniu tym wyraźnie wskazuje się informacje, które mają być traktowane jako poufne, oraz informacje,

które mogą być opublikowane. Sprawozdanie zawiera szczegółową ocenę ogólnej skuteczności i efektywności środka, w szczególności odnośnie do:

- a) wpływu na oszustwa podatkowe w związku ze świadczeniem usług objętych środkiem;
- b) możliwości objęcia oszustwami podatkowymi towarów lub innych usług;
- c) ponoszonych przez podatników kosztów przestrzegania przepisów, wynikających z wdrożenia środka.

4. Każde państwo członkowskie, które wykryło na swoim terytorium, po wejściu w życie niniejszego artykułu, zmiany trendów w oszustwach dotyczących usług wymienionych w ust. 1, przedkłada Komisji sprawozdanie na ten temat nie później niż 30 czerwca 2014 r.”

Z kolei na mocy Dyrektywy 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. wprowadzono do Dyrektywy 2006/112/WE art. 199b:

„1. Państwo członkowskie może, w przypadkach szczególnie pilnej potrzeby i zgodnie z ust. 2 i 3, wyznaczyć odbiorcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT z tytułu określonego rodzaju dostawy towarów i świadczenia usług w drodze odstępstwa od art. 193, jako szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw, które mogłyby prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych.

Szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania podlega odpowiednim środkom kontroli ze strony danego państwa członkowskiego w odniesieniu do podatników dostarczających towary lub świadczących usługi, do których stosuje się dany środek; środek ten obowiązuje nie dłużej niż dziewięć miesięcy.

2. Państwo członkowskie, które zamierza wprowadzić szczególny środek przewidziany w ust. 1, przesyła Komisji powiadomienie, wykorzystując standardowy formularz ustanowiony zgodnie z ust. 4, i przesyła je jednocześnie pozostałym państwom członkowskim. Państwo członkowskie przekazuje Komisji informacje wskazujące sektor, którego dotyczy problem oszustw, rodzaj i cechy oszustwa, uzasadnienie szczególnie pilnej potrzeby, nagły i znaczący charakter oszustwa oraz jego skutki w postaci znacznych i nieodwracalnych strat finansowych. Jeżeli Komisja uzna, że nie posiada wszystkich niezbędnych informacji, kontaktuje się z zainteresowanym państwem członkowskim w terminie dwóch tygodni od daty otrzymania powiadomienia i precyzuje, jakie dodatkowe informacje są wymagane. Wszelkie dodatkowe informacje przekazane Komisji przez zainteresowane państwo członkowskie są równocześnie przesyłane pozostałym państwom członkowskim. Jeżeli przekazane dodatkowe informacje są niewystarczające, Komisja powiadamia o tym zainteresowane państwo członkowskie w terminie jednego tygodnia.

Państwo członkowskie, które zamierza wprowadzić szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania przewidziany w ust. 1, równocześnie kieruje również do Komisji wnioski z zastosowaniem procedury ustanowionej w art. 395 ust. 2 i 3.

3. Kiedy Komisja posiada wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do rozpatrzenia powiadomienia, o którym mowa w ust. 2 akapit pierwszy, powiadamia o tym wnioskujące państwo członkowskie. Jeśli sprzeciwia się danemu środkowi szczególnemu w ramach mechanizmu szybkiego reagowania, w terminie jednego miesiąca od otrzymania powiadomienia sporządza negatywną opinię i informuje o tym zainteresowane państwo członkowskie i Komitet ds. VAT. Jeśli Komisja nie sprzeciwia się danemu środkowi szczególnemu, w tym samym terminie przekazuje zainteresowanemu państwu członkowskiemu i Komitetowi ds. VAT pisemne potwierdzenie. To państwo członkowskie może przyjąć szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania od dnia otrzymania potwierdzenia. Rozpatrując powiadomienie, Komisja uwzględnia wszelkie przekazane jej pisemne opinie innych państw członkowskich.

4. Komisja przyjmuje akt wykonawczy ustanawiający standardowy formularz dotyczący przedkładania powiadomienia o szczególnym środku w ramach mechanizmu szybkiego reagowania, o którym mowa w ust. 2, oraz informacji, o których mowa w ust. 2 akapit pierwszy. Przedmiotowy akt wykonawczy przyjmuje się zgodnie z procedurą sprawdzającą, o której mowa w ust. 5.

5. W przypadku odesłania do niniejszego ustępu zastosowanie ma art. 5 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 182/2011, a komitetem do tego celu jest komitet utworzony na mocy art. 58 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010.”

Dyrektywą 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. wprowadzono również zmiany w art. 199a:

„W art. 199a wprowadza się następujące zmiany:

a) w ust. 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą do dnia 31 grudnia 2018 r. i na okres co najmniej dwóch lat postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego wykonywana jest dowolna usługa lub dostarczany dowolny towar spośród poniżej wymienionych:”;

b) w ust. 1 dodaje się litery w brzmieniu:

„c) dostawa telefonów komórkowych, będących urządzeniami wyprodukowanymi lub przystosowanymi do użytku w połączeniu z licencjonowaną siecią, wykorzystujących określone częstotliwości, niezależnie od tego, czy mogą one być wykorzystywane do innych zastosowań;

d) dostawa układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w wyrobach przeznaczonych dla użytkownika końcowego;

e) dostawy gazu i energii elektrycznej na rzecz podatnika-pośrednika, zgodnie z definicją w art. 38 ust. 2;

f) dostarczanie certyfikatów dotyczących gazu i energii elektrycznej;

g) świadczenie usług telekomunikacyjnych, zgodnie z definicją w art. 24 ust. 2;

h) dostawy konsoli do gier, tabletów i laptopów;

i) dostawy zbóż i roślin przemysłowych (w tym nasion oleistych i buraków cukrowych), które w niezmiennym stanie zwykle nie są przeznaczone do konsumpcji ostatecznej;

j) dostawy metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych), inne niż te, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d), o ile nie są objęte procedurą szczególną dotyczącą towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków na mocy art. 311–343 lub procedurą szczególną dla złota inwestycyjnego na mocy art. 344–356.”;

c) dodaje się ustępy w brzmieniu:

„1a. Państwa członkowskie mogą określić warunki stosowania mechanizmu, o którym mowa w ust. 1.

1b. Stosowanie mechanizmu przewidzianego w ust. 1 do dostaw wszelkich towarów lub usług wymienionych w lit. c)–j) tego ustępu jest uzależnione od wprowadzenia właściwych i skutecznych obowiązków sprawozdawczych dla podatników dostarczających towary lub usługi, do których ma zastosowanie mechanizm, o którym mowa w ust. 1.”;

d) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Wraz z wprowadzeniem mechanizmu, o którym mowa w ust. 1 państwa członkowskie powiadamiają Komitet ds. VAT o stosowaniu takiego mechanizmu i przekazują temu komitetowi następujące informacje dotyczące:

a) zakresu środka wdrażającego mechanizm, wraz z rodzajem oszustwa i jego charakterystyką, oraz zawierające szczegółowy opis środków towarzyszących, włącznie z obowiązkami sprawozdawczymi nakładanymi na podatników i wszelkimi środkami kontroli;

b) działań podjętych w celu poinformowania stosownych podatników o wprowadzeniu tego mechanizmu;

c) kryteriów oceny umożliwiających dokonanie porównania oszustw podatkowych w odniesieniu do towarów i usług wymienionych w ust. 1 przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, oszustw dotyczących innych towarów i usług przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, jak również każdego wzrostu liczby innego rodzaju oszustw przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu;

d) daty wejścia w życie i okresu stosowania środka wdrażającego mechanizm.”;

e) w ust. 3 akapit pierwszy, zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Na podstawie kryteriów oceny określonych w ust. 2 lit. c) państwa członkowskie stosujące mechanizm, o którym mowa w ust. 1 przedstawią Komisji sprawozdanie nie później niż w dniu 30 czerwca 2017 r.”;

f) w ust. 3 akapit pierwszy, lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) wpływu na oszustwa podatkowe w związku z dostawami towarów lub świadczeniem usług objętych środkiem;”;

g) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Każde państwo członkowskie, które wykryło na swoim terytorium zmiany trendów w oszustwach podatkowych dotyczących kategorii towarów lub usług wymienionych w ust. 1 po wejściu w życie niniejszego artykułu w odniesieniu do takich towarów lub usług, przedłoży Komisji sprawozdanie na ten temat nie później niż w dniu 30 czerwca 2017 r.

5. Przed dniem 1 stycznia 2018 r. Komisja przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie ogólne sprawozdanie oceniające na temat skutków mechanizmu, o którym mowa w ust. 1 w zakresie zwalczania oszustw.”

W konkluzji należy stwierdzić, że w omawianym okresie istniały prawne możliwości wprowadzenia szczególnych rozwiązań ograniczających oszustwa podatkowe. Wprowadzono je jednak selektywnie i w sposób nieskuteczny.

4. Luka w podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałanie wyłudzeniu tego podatku w latach 2007-2015 w świetle odpowiedzi na interpelacje poselskie

Oficjalne poglądy na ten temat najlepiej poznać poprzez analizę przedstawionych poniżej odpowiedzi na interpelacje.

1. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-5454/12) na interpelację poselską z dnia 4 czerwca 2012 r. nr 5454 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Orzechowskiego.³⁷

„(...)Problem dotyczący uchylania się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług w obrocie wyrobami hutniczymi (stalą), w tym uchylanie się od opodatkowania przez podmioty uczestniczące w procesie dystrybucji stali po jej wewnątrzwspólnotowym nabyciu, był już sygnalizowany w korespondencji z resortem finansów. Z uwagi na jego charakter, dotyczący niestosowania się przez określone podmioty do obowiązującego prawa, na obecnym etapie kluczową formą reakcji służb państwowych są działania kontrolne. Organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej zostały poinformowane o szczególnym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości w obszarze handlu wyrobami stalowymi. Czynności sprawdzające i kontrole podatkowe, co do zasady, mają na celu nie tylko ściganie konkretnych nadużyć, lecz również szczegółowe zidentyfikowanie problemu, zebranie danych niezbędnych do określenia jego skali i zakresu oraz szczegółowe poznanie zasad funkcjonowania mechanizmu wyłudzeń. Zebrane w powyższy sposób informacje są konieczne do określenia przez władze podatkowe właściwych działań, których celem jest zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług przez niektóre podmioty uczestniczące w procesie dystrybucji wyrobów stalowych.

Odnosząc się do propozycji pana pośła dotyczącej wprowadzenia tzw. odwrotnego obciążenia VAT w obrocie stalą, uprzejmie informuję, że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054) muszą pozostać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej (podkreślenie – autorzy Raportu). Harmonizacja podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego, w szczególności z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.), dalej jako dyrektywa 2006/112/WE.

³⁷ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7147825A&view=6>

Zagadnienie odwrotnego obciążenia podatkiem VAT zostało uregulowane w art. 199 i 199a dyrektywy 2006/112/WE. W przepisach tych (art. 199 ust. 1 oraz art. 199a ust. 1) zawarty został zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku VAT – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji. Tytułem przykładu, dokonując nowelizacji ustawy o VAT, która weszła w życie w dniu 1 kwietnia 2011 r., Polska skorzystała z ww. możliwości zawartej w art. 199 ust. 1 lit. d oraz w art. 199a ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE i zmieniła system naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie złomem oraz uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych.

W ww. katalogu dyrektywy nie zawarto jednak możliwości ustanowienia przez państwa członkowskie mechanizmu odwrotnego obciążenia w stosunku do transakcji sprzedaży produktów ze stali niezaklasyfikowanych do kategorii złomu, zatem nie można w stosunku do nich zastosować ww. art. 199 i art. 199a dyrektywy.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że obecne uregulowania ustawy (art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a oraz pkt 4 lit. c) zawierają przepisy, które pozwalają zakwestionować jako stanowiące podstawę do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury, faktury korygujące i dokumenty celne w przypadku gdy:

1. Sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący.
2. Wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności.

Ponadto, tak jak już zasygnalizowałem na wstępie, w mojej ocenie problem fikcyjnego wywozu stali nie jest, co do zasady, problemem natury merytorycznej uzasadniającym zmiany w przepisach dotyczących eksportu i importu, lecz pozostającym w sferze dowodowej dokonywanych czynności.

Dodatkowo należy zauważyć, iż obowiązujące w Polsce przepisy zwalniają 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 (§ 14 rozporządzenia ministra finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz. U. Nr 73, poz. 392, z późn. zm.). Zwolnienie to jednak obwarowane jest kilkoma warunkami, które mają na celu właśnie zabezpieczenie przed ewentualnymi nadużyciami czy nieprawidłowościami. Przykładowo importer zobowiązany jest wykazać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w informacji podsumowującej. Konsekwencją niespełnienia tego warunku jest konieczność uiszczenia podatku z tytułu importu towarów.”

2. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-5893/12) na interpelację poselską z dnia 15 czerwca 2012 r. nr 5893 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Świąckiego.³⁸

„ (...) Zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi, obejmującym także pręty zbrojeniowe, jest przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych od dwóch lat przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW, CBS i Policją. W ramach ww. działań przeprowadzono dotychczas 22 postępowania kontrolne, dotyczące 19 podmiotów gospodarczych. W oparciu o informacje i doświadczenia zebrane w tych kontrolach wszczęto dalszych kilkanaście kontroli na terenie całego kraju. Na podstawie dotychczasowych ustaleń przewiduje się, że nieprawidłowości mogą osiągnąć kwotę ok. 69 mln zł. Dotychczas dokonano również zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych na kwotę ok. 11 mln zł.

W kwietniu bieżącego roku w Ministerstwie Finansów odbyło się spotkanie przedstawicieli Hutniczej Izby Przemysłowo-Handlowej reprezentujących firmy działające w branży stalowej z generalnym inspektorem kontroli skarbowej, podczas którego uzyskano istotne informacje dotyczące nieprawidłowości na rynku stali, a szczególnie w jego sektorze obejmującym obrót prętami zbrojeniowymi.

³⁸ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=5FF7D19B&view=6>

W związku z przekazanymi informacjami o oszustwach podatkowych w obrocie prętami zbrojeniowymi dokonana została szczegółowa analiza dostaw wewnątrzspółnotowych tego towaru na rynek polski oraz nawiązana współpraca z administracjami podatkowymi innych państw Unii Europejskiej. Wyniki analizy oraz uzyskane informacje są wykorzystywane w działaniach kontrolnych podejmowanych w skali kraju. Przewiduje się wszczęcie kolejnych postępowań kontrolnych.

Jednocześnie, w związku ze zgłaszanymi przez izbę sygnałami o nieprawidłowościach w handlu prętami zbrojeniowymi oraz w celu zapewnienia ochrony uczciwej konkurencji na rynku stali, podjął działania zespół składający się z organów kontroli skarbowej. Ponieważ głównym zadaniem zespołu jest realizacja skoordynowanych czynności kontrolnych, mających na celu wykrycie sygnalizowanych oszustw podatkowych, na obecnym etapie działań taki skład zespołu jest wystarczający. **Z uwagi na obowiązujące przepisy dotyczące tajemnicy skarbowej, brak jest podstaw prawnych do włączenia Hutniczej Izby Przemysłowo-Handlowej w skład zespołu. Niemniej jednak, dla celów analitycznych, organy kontroli skarbowej chętnie skorzystają z wiedzy i doświadczenia przedstawicieli izby, dotyczącej warunków prowadzenia działalności na rynku stali** (podkreślenie – autorzy Raportu).

Utworzenie i ustalenie zasad funkcjonowania grupy zadaniowej składającej się z organów ścigania uzależnione jest od inicjatywy tych organów. Natomiast w ramach postępowań kontrolnych prowadzonych przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej, realizowana jest bieżąca współpraca z organami ścigania.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że podjęcie kontroli musi być poprzedzone odpowiednim jej przygotowaniem, w tym zgromadzeniem wszystkich niezbędnych danych możliwych do zdobycia na etapie przedkontrolnym. Takie działanie wymuszone jest między innymi ustawowymi ograniczeniami czasu trwania kontroli, obowiązującymi organy kontroli skarbowej. Należy także domniemywać, że wiele z podmiotów dokonujących oszustw prowadzi działalność przez krótki okres czasu i może być obecnie nieuchwytna. Ponadto, obowiązek wcześniejszego zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli umożliwi nieuczciwym podmiotom zniszczenie dokumentacji, stanowiącej dowód nielegalnych działań, co stanowi znaczne utrudnienie dla kontroli i wpływa na czas jej trwania.

Kontrola prawidłowości obrotu prętami zbrojeniowymi dotyczy skomplikowanych i wielowątkowych zagadnień, a organy kontroli skarbowej zobowiązane są do ustalenia i prawidłowego udokumentowania wszystkich okoliczności. Ponadto, w wielu wypadkach zasadne będzie uzyskanie informacji od zagranicznych administracji podatkowych, co może powodować wydłużenie czasu kontroli, a w związku z tym okresu oczekiwania na jej efekty.

Odnosząc się do oczekiwań podmiotów działających w branży stalowej co do poprawy sytuacji na rynku stali należy podkreślić, iż nie zależy ona tylko od działań organów kontroli skarbowej. Jest to rynek, na którym nie istnieją administracyjne ograniczenia prowadzenia działalności gospodarczej, a jego funkcjonowanie w znacznym stopniu zależy od zachowań podmiotów działających na tym rynku. (...)"

3. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-6093/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6093 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Kierwińskiego³⁹

„ (...)W związku z napływającymi doniesieniami o podejrzeniu oszustw podatkowych w handlu prętami zbrojeniowymi dokonywana jest szczegółowa analiza dostaw wewnątrzspółnotowych tego rodzaju towarów na rynek polski oraz nawiązana została współpraca z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Wyniki analiz oraz uzyskane informacje są wykorzystywane w podejmowanych działaniach kontrolnych.

Należy podkreślić, że zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi obejmującymi także pręty zbrojeniowe jest już od dwóch lat przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW, CBŚ i Policją. W ramach ww. działań przeprowadzono dotychczas 22 postępowania kontrolne dotyczące 19 podmiotów gospodarczych. W następstwie oceny zgromadzonego w toku tych kontroli materiału dowodowego wszczę-

³⁹ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=3BDA8D24&view=6>

to dalszych kilkanaście postępowań kontrolnych na terenie całego kraju. Przewiduje się także wszczęcie kolejnych postępowań kontrolnych.

Ustalenia z dotychczas przeprowadzonych analiz oraz działań kontrolnych pozwalają na stwierdzenie, iż oszustwa podatkowe związane z obrotem wyrobami stalowymi, w tym prętami zbrojeniowymi prowadzonymi na rynek polski z innych państw członkowskich Unii Europejskiej nie mają charakteru incydentalnego. Określenie jednak rzeczywistej skali przedmiotowego procederu możliwe będzie dopiero po zakończeniu wszystkich prowadzonych lub planowanych postępowań kontrolnych.

Odpowiadając na pytanie zadane w interpelacji, czy w przypadku prętów zbrojeniowych możliwym byłoby zastosowanie przy w.d.t. (chodziło tu zapewne o opisywane w interpelacji wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju) rozliczenie podatku VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia (reverse charge), tak jak ma to miejsce przy obrocie złomem, należy wyjaśnić, iż unijny system opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, co do zasady, opiera się na takim mechanizmie, tj. wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru jest opodatkowana stawką 0% VAT, natomiast wg właściwej stawki krajowej opodatkowane jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru. Podatek z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest zatem rozliczany w deklaracji podatkowej przez podatnika dokonującego ww. czynności. Niezależnie od powyższego należy wyjaśnić, iż obowiązujący obecnie system odwróconego obciążenia w zakresie obrotu złomem w transakcjach krajowych nie mógłby znaleźć zgodnie z obowiązującymi przepisami unijnymi zastosowania w przypadku handlu prętami zbrojeniowymi. Takiego rozwiązania w odniesieniu do tych towarów nie przewidują bowiem regulacje unijne. Opcja przewidziana dla państw członkowskich Unii Europejskiej do wprowadzenia modelu polegającego na przesunięciu obowiązku zapłaty podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę, o której mowa w art. 199 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.), dotyczy wyłącznie transakcji enumeratywnie wskazanych w tym przepisie, do których nie można zaliczyć dostaw prętów zbrojeniowych.

Jednocześnie uprzejmie informuję, iż w związku ze zgłaszanymi sygnałami o nieprawidłowościach w handlu prętami zbrojeniowymi oraz w celu zapewnienia ochrony uczciwej konkurencji na rynku stali podjął działania zespół składający się z organów kontroli skarbowej. Głównym zadaniem tego zespołu jest realizacja skoordynowanych czynności kontrolnych mających na celu wykrycie sygnalizowanych oszustw podatkowych. (...)"

4. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6240/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6240 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Górczyńskiego⁴⁰

„ (...) Zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi, obejmującym także pręty zbrojeniowe, jest przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych od dwóch lat przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW, CBS i Policją. W ramach ww. działań przeprowadzono dotychczas 22 postępowań kontrolnych dotyczące 19 podmiotów gospodarczych. W oparciu o informacje i doświadczenia zebrane w tych kontrolach wszczęto dalszych kilkanaście kontroli na terenie całego kraju.

W kwietniu br. w Ministerstwie Finansów odbyło się spotkanie przedstawicieli Hutniczej Izby Przemysłowo-Handlowej reprezentujących firmy działające w branży stalowej z generalnym inspektorem kontroli skarbowej, podczas którego uzyskano istotne informacje dotyczące nieprawidłowości w obrocie prętami zbrojeniowymi. (podkreślenie – autorzy Raportu)

W związku z przekazanymi informacjami o oszustwach podatkowych na rynku stali administracja skarbowa dokonała szczegółowej analizy dostaw wewnątrzwspólnotowych prętów zbrojeniowych na rynek polski oraz nawiązała współpracę z administracjami podatkowymi innych państw Unii Europejskiej. Wyniki analizy oraz uzyskane informacje są wykorzystywane w działaniach kontrolnych podejmowanych w skali kraju.

⁴⁰ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=15D24660&view=6>

Jednocześnie, w związku ze zgłaszanymi przez izbę sygnałami o nieprawidłowościach w handlu prętami zbrojeniowymi oraz w celu zapewnienia ochrony uczciwej konkurencji na rynku stali rozpoczął działania zespół składający się z organów kontroli skarbowej. Głównym jego zadaniem jest realizacja skoordynowanych czynności kontrolnych mających na celu wykrycie sygnalizowanych oszustw podatkowych.

Natomiast utworzenie i ustalenie zasad funkcjonowania grupy zadaniowej składającej się z organów ścigania uzależnione jest od inicjatywy tych organów. Niezależnie od tego bieżąca współpraca organów kontroli skarbowej z organami ścigania realizowana jest w ramach postępowań kontrolnych prowadzonych przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że podjęcie kontroli musi być poprzedzone odpowiednim jej przygotowaniem, w tym zgromadzeniem wszystkich niezbędnych danych możliwych do zdobycia na etapie przedkontrolnym. Takie działanie wymuszone jest m.in. ustawowymi ograniczeniami czasu trwania kontroli, obowiązującymi organy kontroli skarbowej. Należy także domniemywać, że wiele z podmiotów dokonujących oszustw prowadzi działalność przez krótki okres czasu i może być obecnie nieuchwytna. Ponadto obowiązek wcześniejszego zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli umożliwia nieuczciwym podmiotom zniszczenie dokumentacji stanowiącej dowód nielegalnych działań, co stanowi znaczne utrudnienie dla kontroli i wpływa na czas jej trwania.

Kontrola prawidłowości obrotu prętami zbrojeniowymi dotyczy skomplikowanych i wielowątkowych zagadnień, a organy kontroli skarbowej zobowiązane są do ustalenia i prawidłowego udokumentowania wszystkich okoliczności. Ponadto, w wielu wypadkach zasadne będzie uzyskanie informacji od zagranicznych administracji podatkowych, co może powodować wydłużenie czasu kontroli, a w związku z tym okresu oczekiwania na jej efekty. (...)”

5. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6482/12) na interpelację poselską z dnia 5 lipca 2012 r. nr 6484 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Izabeli Leszczyńskiej⁴¹

„(...) Zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi, obejmującym także pręty zbrojeniowe, jest przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych od dwóch lat przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW, CBS i Policją. W ramach ww. działań przeprowadzono dotychczas 22 postępowania kontrolne, dotyczące 19 podmiotów gospodarczych. W oparciu o informacje i doświadczenia zebrane w tych kontrolach wszczęto dalszych kilkanaście kontroli na terenie całego kraju.

Podczas kwietniowego spotkania przedstawicieli Hutniczej Izby Przemysłowo-Handlowej reprezentujących firmy działające w branży stalowej z generalnym inspektorem kontroli skarbowej zostały przekazane informacje dotyczące nieprawidłowości na rynku stali, a szczególnie w jego sektorze obejmującym obrót prętami zbrojeniowymi. (podkreślenie – autorzy Raportu)

W związku z przekazanymi informacjami podjętych zostało szereg działań mających na celu wykrycie i ograniczenie oszustw podatkowych w obrocie prętami zbrojeniowymi. Dokonano szczegółowej analizy dostaw wewnątrzspółnotowych tego towaru na rynek polski oraz nawiązano współpracę z administracjami podatkowymi innych państw Unii Europejskiej. Wyniki analizy oraz uzyskane informacje są wykorzystywane w działaniach kontrolnych podejmowanych w skali kraju.

Jednocześnie, w związku ze zgłaszanymi przez izbę sygnałami oraz w celu zapewnienia ochrony uczciwej konkurencji na rynku stali, podjął działania zespół składający się z organów kontroli skarbowej. Głównym zadaniem zespołu jest realizacja skoordynowanych czynności kontrolnych mających na celu wykrycie sygnalizowanych oszustw podatkowych. Natomiast w ramach postępowań kontrolnych prowadzonych przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej realizowana jest bieżąca współpraca z organami ścigania.

Kontrola prawidłowości obrotu prętami zbrojeniowymi dotyczy skomplikowanych i wielowątkowych zagadnień, a organy kontroli skarbowej zobowiązane są do ustalenia i prawidłowego udokumentowania wszystkich okoliczności. W związku z tym podjęcie kontroli musi być poprzedzone odpowiednim jej przygotowaniem, w tym zgromadzeniem wszystkich niezbędnych danych możliwych do zdobycia na etapie

⁴¹ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0B0A2660&view=6>

przedkontrolnym. Takie działanie wymuszone jest także ustawowymi ograniczeniami czasu trwania kontroli, obowiązującymi organy kontroli skarbowej. Ponadto obowiązek wcześniejszego zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli umożliwia nieuczciwym podmiotom zniszczenie dokumentacji, stanowiącej dowód nielegalnych działań, co stanowi znaczne utrudnienie dla kontroli i wpływa na czas jej trwania. (...)”

6. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-11561/12) na interpelację poselską z dnia 8 listopada 2012 r. nr 11561 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Dariusza Rosatiego.⁴²

„(...) Niezależnie jednak od powyższego problematyka oszustw i nadużyć w zakresie wyłudzeń podatku od towarów i usług w branżach newralgicznych, szczególnie narażonych na tego typu nieuczciwe działania jest przedmiotem szczególnej uwagi ministra finansów. **Ze względu na skalę i stopień szkodliwości tego proceduru dla przedsiębiorców i budżetu państwa dokonano stosownych zmian w ustawie o VAT polegających na wprowadzeniu mechanizmu “odwrotnego obciążenia” podatkiem VAT.** (podkreślenie – autorzy Raportu)

Podstawą prawną dla zastosowania mechanizmu “odwrotnego obciążenia” podatkiem VAT jest art. 199-199a dyrektywy 2006/112/WE. W art. 199 ust. 1 oraz art. 199a ust. 1 ww. dyrektywy zawarty został zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku od towarów i usług – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji. Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają swobodę decydowania zarówno w zakresie ewentualności wprowadzenia tego mechanizmu do krajowego porządku prawnego, jak również do decydowania, które towary i usługi spośród enumeratywnie wskazanych w dyrektywie zostaną nim objęte.

Polska posłużyła się tym rozwiązaniem w odniesieniu do obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych w nowelizacji ustawy o VAT, która weszła w życie w dniu 1 kwietnia 2011 r. (vide: ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo o miarach – Dz. U. Nr 64, poz. 332), mając podstawę dla takiego działania w art. 199 ust. 1 lit. d oraz w art. 199a ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE.

Odnosząc się do kwestii problemów związanych z wątpliwościami powstającymi na tle regulacji dotyczącej złomu, z dniem 1 lipca 2011 r., w wyniku zmian wprowadzonych ustawą z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 134, poz. 780), został wprowadzony do ustawy o podatku od towarów i usług załącznik nr 11 zawierający wykaz towarów objętych mechanizmem “odwrotnego obciążenia” na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.

Zmiana ta miała na celu rozszerzenie stosowania tego mechanizmu na obrót odpadami, których odzysk i przetwarzanie stwarzało sygnalizowane przez organizacje przedstawicielskie przedsiębiorców działających w szeroko definiowanej branży złomu ryzyko wystąpienia nadużyć podatkowych (np. zużyte akumulatory elektryczne, odpady szklane, gumowe i z tworzyw sztucznych), oraz usunięcie zasygnalizowanych powyżej wątpliwości interpretacyjnych w związku z brakiem ustawowej definicji złomu.

Od dnia 1 lipca 2011 r. mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, jeżeli spełnione zostaną wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 7 i ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług warunki:

- 1) nabywcą towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy,
- 2) dostawcą towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy,
- 3) dostawa towarów wymienionych w załączniku nr 11 nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Odnosząc się do pytania trzeciego dotyczącego wpływu tych działań na budżet państwa w związku z uszczelnieniem systemu w obszarze obrotu złomem, uprzejmie informuję, że nie był on możliwy do osza-

⁴² <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7F3B4A18&view=6>

cowania w związku z brakiem danych statystycznych w tym zakresie, jednakże przewiduje się, również na bazie doświadczeń innych krajów członkowskich, które wprowadziły mechanizm reverse charge, że efekty powyższych zmian wpłyną na wzrost dochodów w tym obszarze.

Wskazania w tym miejscu wymaga, że omówiony powyżej katalog wynikający z treści dyrektywy 2006/112/WE nie obejmuje możliwości ustanowienia przez państwa członkowskie mechanizmu "odwrotnego obciążenia" w odniesieniu do transakcji sprzedaży produktów ze stali niezaklasyfikowanych do kategorii "złomu". Niemniej jednak dyrektywa ta przewiduje możliwość upoważnienia poszczególnych państw członkowskich do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od stosowania określonych przepisów dyrektywy. Zgodnie bowiem z art. 395 ust. 1 ww. dyrektywy, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Należy jednak zaznaczyć, że udzielenie decyzji derogacyjnej jest uzależnione od spełnienia przez państwo wnioskujące o udzielenie takiego środka szeregu warunków. Samo zagrożenie takim zjawiskiem jest przesłanką niewystarczającą. Jednym z warunków jest przekazanie do Komisji Europejskiej wszystkich informacji niezbędnych do rozpatrzenia wniosku o derogację. Wystąpienie przez Polskę do Komisji Europejskiej z wnioskiem o udzielenie upoważnienia do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE (zgodnie z którym osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług) w odniesieniu do wyrobów stalowych jest zatem uzależnione od zebrania stosownych informacji, m.in. w trybie czynności sprawdzających i kontrolnych. Na zwalczanie oszustw w omawianych obszarach została bowiem ukierunkowana współpraca służb skarbowych i organów ścigania, co oprócz ścigania konkretnych nadużyć ma na celu również szczegółowe zidentyfikowanie problemu, zebranie danych niezbędnych do określenia jego skali i zakresu, kontakty z branżą oraz szczegółowe poznanie zasad funkcjonowania mechanizmu wyłudzeń, co jest konieczne dla określenia właściwych działań, których celem jest zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług przez podmioty nieuczciwe.

Odnosząc się do poruszonej przez pana posła kwestii wdrożenia tzw. mechanizmu szybkiego reagowania ukierunkowanego na ograniczenie przestępstw polegających na wyłudzeniach VAT, uprzejmie informuję, że w dniu 31 lipca 2012 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy zakładającej wprowadzenie tzw. mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa w VAT. Mechanizm ma polegać na znaczącym przyspieszeniu procedury przyznania derogacji w zakresie możliwości czasowego zastosowania mechanizmu reverse charge w przypadku pojawienia się nagłych i znaczących oszustw w VAT. Założeniem projektu Komisji Europejskiej jest, by taka derogacja była udzielana przy wykorzystaniu systemu komitologii, kwalifikowaną większością głosów.

W stanowisku do ww. projektu rząd RP docenił inicjatywę Komisji Europejskiej w zakresie stworzenia narzędzia do walki z oszustwami podatkowymi oraz poparł działania proponowane przez Komisję, zmierzające do przeciwdziałania nadużyciom w obszarze VAT. Uznano także za celowe ustanowienie mechanizmu szybkiego reagowania, którego stosowanie ma być ograniczone do masowych i nagłych nadużyć w konkretnym sektorze gospodarki określonego państwa członkowskiego (nie chodzi zatem wyłącznie o ograniczenie nadużyć w obrocie tzw. towarami masowymi). Jednocześnie rząd RP zastrzegł sobie prawo do zgłaszania w trakcie prac w Radzie Unii Europejskiej sprzeciwu, gdyby wyniki analiz wskazywały na niecelowość odstępowania od zasady jednomyślności obowiązującej w unijnej procedurze prawodawczej w zakresie VAT. Nie oznacza to jednak negatywnej oceny środka przedstawionego przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy, ale stanowi wkład do dyskusji nad środkiem, który byłby efektywny oraz możliwy do przyjęcia przez wszystkie państwa członkowskie. Należy wskazać, że dotychczas nie zakończono w Radzie dyskusji w zakresie szczegółów (m.in. technicznych) projektu zaproponowanego przez Komisję Europejską.

Wypowiadając się natomiast w zakresie poruszonej w pytaniu drugim kwestii **wprowadzenia centralnego rejestru faktur lub obowiązkowych rachunków powierniczych na poczet rozliczania VAT, kwestia ta**

została podjęta przez KE w "Komunikacie w sprawie przyszłości podatku VAT" (COM 2011/851) z 6 grudnia 2011 r. w ramach tzw. nowych sposobów poboru VAT. W komunikacie tym sama KE przyznała, iż ww. tzw. nowe metody poboru były tematem, który spowodował prawdopodobnie najbardziej krytyczne reakcje ze strony przedsiębiorców oraz osób zajmujących się zawodowo podatkami (podkreślenie – autorzy Raportu). W konkluzjach z dnia 15 maja br. przyjętych w odniesieniu do ww. komunikatu KE Rada Ecofin jedynie przyjęła do wiadomości, że Komisja Europejska zamierza przeanalizować, czy nowe metody poboru podatku są w ogóle wykonalne. Prezydencja duńska, podsumowując dyskusję nad strategią VAT, przyznała, że w kwestii przeglądu sposobu poboru i monitorowania VAT nie wypracowano wyraźnego kierunku.

Mając powyższe na uwadze, zaproponowanie przez Komisję Europejską wspomnianych w ww. interpelacji tzw. nowych sposobów poboru VAT w formie projektu legislacyjnego jest kwestią przyszłości, o ile okaże się w czasie prowadzonych analiz, iż jest to wykonalne i uzyska powszechną akceptację.

Wypowiadając się natomiast co do ewentualności rozszerzenia katalogu towarów, do których ma zastosowanie procedura odwrotnego obciążenia do obrotu złomem, uprzejmie informuję, że nie można wykluczyć podjęcia inicjatywy zmiany treści załącznika nr 11 do ustawy o VAT, jeżeli prowadzone analizy wskażą na zasadność objęcia omawianym mechanizmem szerszej grupy towarów. Odnosząc się jednakże do poruszonego w pytaniu czwartym zagadnienia oszacowania korzyści dla budżetu państwa w związku z ograniczeniem skali nadużyć w omawianym obszarze, należy zaznaczyć, że stanowi ono istotny element prowadzonych analiz, jednakże z uwagi na trwające w dalszym ciągu prace w tym zakresie w chwili obecnej resort finansów nie dysponuje stosownymi danymi w tej kwestii.

Reasumując, mając na uwadze powagę problemu, uprzejmie informuję, iż jego zwalczanie ma charakter priorytetowy, a wszelkie propozycje służące uszczelnieniu obecnie funkcjonujących mechanizmów, uzupełnione o wyniki prowadzonych analiz, zostaną poddane wnikliwej ocenie również pod kątem ewentualnej zasadności zainicjowania dodatkowych rozwiązań (również na forum europejskim) służących wyeliminowaniu niekorzystnych zjawisk w omawianym zakresie."

7. Odpowiedź Podsekretarza Wojciecha Kowalczyka (SPS-023-12756/12) na interpelację poselską z dnia 10 grudnia 2012 r. nr 12756 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Pyzika⁴³

„(...)W ujęciu narastającym, tj. w okresie styczeń-listopad, wykonanie dochodów budżetu państwa z podatków VAT i CIT wyniosło:

– VAT – 111 mld zł, co stanowi 84% kwoty prognozowanej w ustawie budżetowej na 2012 r. (...)

(...)Wpływy z podatku VAT w okresie styczeń-listopad były o 2,6% mniejsze niż w analogicznym okresie 2011 r. (w samym listopadzie okazały się blisko o 3% większe niż w listopadzie 2011 r.) (...)

(...)Wysokość wpływów z obu powyższych podatków uzależniona jest od sytuacji gospodarczej w kraju, w tym od takich wskaźników jak np. spożycie indywidualne, inwestycje publiczne i sytuacja finansowa przedsiębiorstw.

Dynamika aktywności gospodarczej w 2012 r. wyraźnie wyhamowała. Średnie odsezonowane tempo wzrostu PKB w okresie trzech kwartałów br. wyniosło tylko 0,3% (kw/kw, sa) wobec 1% w latach 2010-2011. Polska gospodarka nie jest odizolowana od zmian zachodzących w otoczeniu zewnętrznym i mimo stosunkowo wysokiej odporności odczuwa trwające już ponad rok pogorszenie koniunktury na rynkach eksportowych. Mimo spowolnienia wyniki gospodarki polskiej na tle innych krajów wyglądają dobrze – wyższą dynamiką wzrostu mogą się pochwalić jedynie kraje bałtyckie i Słowacja.

Pogorszenie koniunktury na rynkach eksportowych nałożyło się dodatkowo na okres realizacji niezbędnej konsolidacji fiskalnej, której celem jest wyjście Polski z procedury nadmiernego deficytu oraz zapewnienie stabilności finansów publicznych. Widoczny od kilku kwartałów spadek popytu sektora GG w głównej mierze przyczynia się do obserwowanego spadku popytu krajowego. Pogarsza się również sytuacja na rynku pracy. Stagnacja zatrudnienia, coraz szybciej rosnące bezrobocie, które wpływają na ograniczenie presji płacowej, przyczyniają się do niskiej dynamiki realnych dochodów gospodarstw domowych. W tej

⁴³ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=24C056D1&view=6>

sytuacji spadkowa tendencja kredytów konsumpcyjnych i pesymistyczne nastroje konsumentów znajdują odbicie w stagnacji konsumpcji prywatnej.

Na wysokość dochodów z VAT w omawianym okresie miała również wpływ realizacja przez urzędy skarbowe wysokich zwrotów tego podatku na konta podatników. W okresie styczeń-listopad 2012 r. ww. zwroty VAT wzrosły o 16,2% w stosunku do analogicznego okresu 2011 r. Dodatkowo w okresie I-XI 2012 r. sprzedaż detaliczna była realnie o 3,1% wyższa niż w analogicznym okresie 2011 r. Na podstawie wyrównanych sezonowo danych dotyczących sprzedaży detalicznej można wnioskować, że sprzedaż detaliczna znajduje się, już od jakiegoś czasu, w trendzie spadkowym. W samym listopadzie odsezonowana sprzedaż pozostała co prawda na poziomie sprzed miesiąca, ale nastąpiło to po silnym spadku w październiku. Obok niekorzystnych tendencji w zakresie sprzedaży detalicznej i zwrotów podatku VAT, zmniejszających dochody budżetu państwa, na wysokość wpływów z VAT w 2012 r. wpływ miały bez wątpienia negatywne procesy polegające na pogorszeniu się struktury podatkowej, np. poprzez zmianę struktury konsumpcji na rzecz dóbr opodatkowanych preferencyjnymi stawkami podatku.

W projekcie ustawy budżetowej na 2013 r. rząd przedstawił przewidywane wykonania dochodów budżetu państwa w 2012 r. W związku ze słabą realizacją dochodów z podatku VAT rząd w projekcie budżetu na 2013 r. dokonał korekty prognozy dochodów na 2012 r. – zmniejszono m.in. przewidywane wykonanie dochodów w 2012 r. z VAT w stosunku do ustawy budżetowej na 2012 r. o 10,7 mld zł (...)

(...)Zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2012 deficyt budżetu ustalony został na kwotę nie większą niż 35 mld zł. Pomimo zrealizowania słabszych od prognozowanych w ustawie budżetowej na 2012 r. dochodów podatkowych deficyt budżetu państwa w 2012 r. na podstawie wstępnych informacji o wykonaniu za 2012 r. wyniósł ok. 31,1 mld zł, tj. osiągnął poziom znacznie poniżej limitu ustawowego. (...)

8. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-14726/13) na interpelację poselską z dnia 19 lutego 2013 r. nr 14726 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Rusieckiego.⁴⁴

„(...) Poruszona w niniejszej interpelacji problematyka oszustw i nadużyć w zakresie uchylania się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług w obrocie wyrobami stalowymi jest przedmiotem szczególnej uwagi ministra finansów i w chwili obecnej prowadzone są intensywne prace mające na celu stworzenie rozwiązań, które wyeliminują oszustwa w obrocie tego rodzaju wyrobami.

Przeprowadzone analizy w obszarze oszustw podatkowych w sektorze stalowym wykazały, że najbardziej odpowiednim rozwiązaniem wspierającym walkę z oszustwami będzie wprowadzenie w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia na pręty stalowe.

W tym kontekście należy mieć jednak na uwadze, że Rzeczpospolita Polska od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Unii Europejskiej. Ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej podlegają ścisłej harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej (w Polsce funkcjonujący jako podatek od towarów i usług), co oznacza, iż są one zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie opodatkowania tym podatkiem z przepisami prawa Unii Europejskiej. Z tego względu przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej ustawa o VAT, muszą pozostawać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej, w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).

Podstawą prawną dla zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest art. 199-199a dyrektywy 2006/112/WE (podkreślenie – autorzy Raportu). W art. 199 ust. 1 oraz art. 199a ust. 1 ww. dyrektywy zawarty został zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku od towarów i usług – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji. Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają swobodę decydowania zarówno w zakresie ewentualności wprowadzenia tego mechanizmu do kra-

⁴⁴ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=78A4B7D0&view=6>

jowego porządku prawnego, jak również do decydowania, które towary i usługi spośród enumeratywnie wskazanych w dyrektywie zostaną nim objęte.

Omawiany powyżej katalog nie obejmuje możliwości ustanowienia przez państwa członkowskie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji sprzedaży produktów ze stali niezaklasyfikowanych do kategorii złomu. Niemniej jednak dyrektywa ta przewiduje możliwość upoważnienia poszczególnych państw członkowskich do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo stosowania określonych przepisów dyrektywy. Zgodnie bowiem z art. 395 ust. 1 ww. dyrektywy, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Przyjęcie mechanizmu odwrotnego obciążenia stanowi odstępstwo od stosowania przepisów ww. dyrektywy, rozwiązanie to nie może zatem zostać wprowadzone samodzielnie przez państwo członkowskie. Działanie takie wymaga decyzji przyjętej jednogłośnie przez Radę Unii Europejskiej na podstawie złożonego przez Polskę za pośrednictwem Komisji Europejskiej wniosku derogacyjnego zawierającego wyczerpującą argumentację.

Wniosek taki został przygotowany i został przedłożony pod obrady Rady Ministrów. Po akceptacji wniosku przez Radę Ministrów zostanie on przekazany do Komisji Europejskiej.

Ponadto ze względu na szczególnie trudną sytuację w branży stalowej oraz mając na uwadze czasochłonną procedurę derogacyjną, za niezbędne uznano wprowadzenie dodatkowych rozwiązań legislacyjnych, które przyczynią się już w krótkim okresie do zmniejszenia skali nadużyć w podatku VAT we wskazanym obszarze, tj.: uniemożliwienie rozliczania się przez podatników dokonujących dostaw określonych towarów (w tym m.in. prętów stalowych) za okresy kwartalne oraz wprowadzenie w tym obszarze instytucji odpowiedzialności solidarnej. **Wszystkie planowane rozwiązania zostały w dniu 18 lutego br. skonsultowane z branżą stalową, która popiera je w pełnym zakresie.** (podkreślenie – autorzy Raportu)

Projekt zmian ustawowych w tym zakresie został już przekazany do konsultacji zewnętrznych w dniu 1 marca br. i jest dostępny na stronach Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Należy również podkreślić, że zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi jest przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych od ponad dwóch lat przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW i Policją.

Organy kontroli skarbowej dokonały analizy dostaw wewnątrzspółnotowych na rynek polski przede wszystkim w zakresie prętów żebrowanych, gdzie diagnozowano największą skalę wyłudzeń. Uruchomiono intensywne działania o charakterze kontrolnym, realizowane przez wyspecjalizowane organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, Policją i innymi organami ścigania przestępczości zorganizowanej, a także z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Obecnie działania w zakresie zwalczania przestępczości na rynku stali zbrojeniowej koordynuje specjalnie powołana grupa robocza składająca się z przedstawicieli organów kontroli skarbowej, prokuratury, ABW i Policji.

Dotychczasowe doświadczenia wskazują na efektywność prowadzonych działań kontrolnych. Istotną skalę nieprawidłowości i nadużyć w branży zajmującej się obrotem stalą potwierdzają ustalenia kontroli obejmujące obrót wyrobami stalowymi, w tym także prętami żebrowanymi, w latach 2008-2013. W zakończonych już w latach 2012-2013 sześćdziesięciu kontrolach kwota ustaleń wyniosła 130 mln zł. Projektowanymi działaniami legislacyjnymi nadal będą zatem towarzyszyć intensywne działania kontrolne.

Reasumując, z uwagi na powagę i skalę problemu, szczególnie w obliczu sygnalizowanej obawy o pogarszającą się kondycję polskiej branży hutniczej w związku z prowadzeniem nieuczciwych działań naruszających zasady uczciwej konkurencji, pragnę zapewnić, że wyeliminowanie nielegalnych praktyk w omawianym obszarze jest traktowane priorytetowo.

Pragnę również jeszcze raz zaznaczyć, że resort finansów prowadzi ścisłą współpracę z przedstawicielami branży stalowej w Polsce, w tym m.in. z przedstawicielami Celsa Huta Ostrowiec sp. z o.o. (podkreślenie – autorzy Raportu). Kompleksowe działania przyczynią się do skuteczniejszej walki z oszustami i

ochronią uczciwych przedsiębiorców doświadczających nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatkowych i w konsekwencji zredukują koszty społeczne, co ma fundamentalne znaczenie w tym obszarze.”

9. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15491/13) na interpelację poselską z dnia 8 marca 2013 r. nr 15491 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Beaty Szydło.⁴⁵

„ (...) Poruszona w niniejszej interpelacji problematyka oszustw i nadużyć w zakresie uchylania się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług w obrocie wyrobami stalowymi jest przedmiotem szczególnej uwagi ministra finansów.

Przeprowadzone analizy w obszarze oszustw podatkowych w sektorze stalowym wykazały, że najbardziej odpowiednim rozwiązaniem wspierającym walkę z oszustwami będzie wprowadzenie w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia na pręty stalowe.

W tym kontekście należy mieć jednak na uwadze, że Rzeczpospolita Polska od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Unii Europejskiej. Ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej podlegają ścisłej harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej (w Polsce funkcjonujący jako podatek od towarów i usług), co oznacza, iż są one zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie opodatkowania tym podatkiem z przepisami prawa Unii Europejskiej. Z tego względu przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej ustawa o VAT, muszą pozostawać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej, w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.).

Podstawą prawną dla zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest art. 199-199a dyrektywy 2006/112/WE. W art. 199 ust. 1 oraz art. 199a ust. 1 ww. dyrektywy zawarty został zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku od towarów i usług – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji. Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają swobodę decydowania zarówno w zakresie ewentualności wprowadzenia tego mechanizmu do krajowego porządku prawnego, jak również do decydowania, które towary i usługi spośród enumeratywnie wskazanych w dyrektywie zostaną nim objęte.

Omawiany powyżej katalog nie obejmuje możliwości ustanowienia przez państwa członkowskie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji sprzedaży produktów ze stali niezaklasyfikowanych do kategorii złomu czy zużytych materiałów. Niemniej jednak dyrektywa ta przewiduje możliwość upoważnienia poszczególnych państw członkowskich do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od stosowania określonych przepisów dyrektywy. Zgodnie bowiem z art. 395 ust. 1 ww. dyrektywy, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Przyjęcie mechanizmu odwrotnego obciążenia stanowi odstępstwo od stosowania przepisów ww. dyrektywy, rozwiązanie to wymaga decyzji przyjętej jednogłośnie przez Radę Unii Europejskiej na podstawie złożonego przez Polskę za pośrednictwem Komisji Europejskiej wniosku derogacyjnego zawierającego wyczerpującą argumentację co do zasadności wprowadzenia odstępstwa. W tym przedmiocie wniosek taki został przygotowany.

Przygotowanie wniosku było możliwe dopiero po gruntownym zbadaniu omawianego zjawiska. Należy bowiem zaznaczyć, że udzielenie decyzji derogacyjnej jest uzależnione od spełnienia przez państwo wnioskujące o udzielenie takiego środka szeregu warunków. Samo zagrożenie takim zjawiskiem jest prze-

⁴⁵ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6194F7E0&view=6>

słanką niewystarczającą. Jednym z warunków jest przekazanie do Komisji Europejskiej wszystkich informacji niezbędnych do rozpatrzenia wniosku o derogację. Wystąpienie przez Polskę do Komisji Europejskiej z wnioskiem o udzielenie upoważnienia do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE (zgodnie z którym osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług) w odniesieniu do prętów stalowych było uzależnione od zebrania stosownych informacji, m.in. w trybie czynności kontrolnych, co pozwoliło na szczegółowe zidentyfikowanie problemu i zebranie danych niezbędnych do określenia jego skali i zakresu. Należy zwrócić uwagę, że zidentyfikowany w 2012 r. rozmiar występujących nadużyć w tym sektorze dał podstawy (w mojej ocenie w wystarczającym stopniu) do przygotowania wniosku derogacyjnego. Wniosek ten został w dniu 9 kwietnia br. zaakceptowany przez Radę Ministrów i 10 kwietnia br. przekazany do Stałego Przedstawicielstwa Rzeczypospolitej Polskiej przy Unii Europejskiej celem złożenia w Komisji Europejskiej. Trudno mówić na tym etapie, jakie są rzeczywiste straty budżetu (nieodzyskane) z tego proceduru. Kwoty ustaleń pokontrolnych na podstawie zakończonych postępowań wyniosły 130 mln zł.

Ponadto ze względu na szczególnie trudną sytuację w branży stalowej oraz mając na uwadze czasochłonną procedurę derogacyjną (do 8 miesięcy od złożenia wniosku), za niezbędne uznano prowadzenie równoległe prac legislacyjnych, które przyczynią się już w krótkim okresie do zmniejszenia skali nadużyć w podatku VAT we wskazanym obszarze, takich jak wprowadzenie wyłącznie miesięcznych okresów rozliczeniowych dla podatników dokonujących dostaw niektórych wrażliwych towarów (w tym m.in. prętów stalowych) oraz wprowadzenie w tym obszarze instytucji odpowiedzialności solidarnej za rozliczenie podatku.

Projekt zmian ustawowych w tym zakresie jest obecnie w procesie konsultacji zewnętrznych. Rozwiązania te spotkały się z przychylnym przyjęciem ze strony organizacji przedstawicielskich branży stalowej.

Należy również podkreślić, że zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi jest przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych od ok. 3 lat przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW i Policją.

Organy kontroli skarbowej dokonały analizy dostaw wewnątrzspółnotowych na rynek polski przede wszystkim w zakresie prętów żebrowanych, gdzie diagnozowano największą skalę wyłudzeń. Uruchomiono intensywne działania o charakterze kontrolnym, w tym w ramach współpracy z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Obecnie działania w zakresie zwalczania przestępczości na rynku stali zbrojeniowej koordynuje specjalnie powołana grupa robocza składająca się z przedstawicieli organów kontroli skarbowej, prokuratury, ABW, Policji oraz generalnego inspektora informacji finansowej i wywiadu skarbowego.

Jak już wskazano, dotychczasowe doświadczenia wskazują na zasadność prowadzonych działań kontrolnych. O skutkach tych działań świadczy to, że w latach 2012-2013 zakończono 60 kontroli skarbowych obejmujących obrót wyrobami stalowymi, w tym także prętami żebrowanymi, a obecnie organy kontroli skarbowej prowadzą w skali całego kraju ok. 200 postępowań kontrolnych. Projektowanymi działaniami legislacyjnymi nadal będą towarzyszyć intensywne działania kontrolne.

Reasumując, z uwagi na powagę i skalę problemu, szczególnie w obliczu sygnalizowanej obawy o pogarszającą się kondycję polskiej branży hutniczej w związku z prowadzeniem nieuczciwych działań naruszających zasadę uczciwej konkurencji, pragnę zapewnić, że wyeliminowanie nielegalnych praktyk w omawianym obszarze jest traktowane priorytetowo. (podkreślenie – autorzy Raportu)

Pragnę również jeszcze raz zaznaczyć, że resort finansów prowadzi ścisłą współpracę z przedstawicielami branży stalowej w Polsce (podkreślenie – autorzy Raportu). Kompleksowe działania przyczynią się do skuteczniejszej walki z oszustami i ochronią uczciwych przedsiębiorców doświadczających nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatkowych i w konsekwencji zredukują koszty społeczne, co ma fundamentalne znaczenie w tym obszarze.

Ponadto systematycznie prowadzone są prace analityczne ukierunkowane na określenie pól ryzyk w zakresie innych branż, w których mogą wystąpić niepożądane zjawiska uchylania się od opodatkowania (lub wyłudzenia VAT). Prowadzona jest również ścisła współpraca z przedstawicielami wielu branż. Biorąc pod

uwagę ustalenia dotychczas przeprowadzonych kontroli, można stwierdzić, że mechanizm popełniania przestępstw dotyczących podatku VAT od szeregu lat pozostaje ten sam – wykorzystywanie firm słupek oraz znikających podatników. Mogą się tu jedynie zmieniać grupy towarów i podmioty wykorzystywane do prowadzenia tego procederu. Wśród ostatnio zidentyfikowanych towarów wykorzystywanych w procederach wyłudzenia podatku należy wymienić paliwa oraz złoto. Te grupy towarów znalazły się już na liście towarów wrażliwych, dla których dedykowane są wspomniane już przygotowywane specjalne rozwiązania w zakresie odpowiedzialności solidarnej i jednomiesięcznych okresów rozliczeniowych. Dodatkowo należy wskazać, że rosnący problem oszustw w VAT został również dostrzeżony na forum Unii Europejskiej. Obecnie w Radzie UE procedowane są zmiany do dyrektywy 2006/112/WE polegające na wprowadzeniu mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa w VAT (COM (2012)428) oraz rozszerzenia katalogu towarów podatnych na oszustwa, w odniesieniu do których to towarów państwa członkowskie mogłyby zastosować odwrócone obciążenie bez występowania o stosowne odstępstwa od dyrektywy. Przyjęcie proponowanych zmian niewątpliwie przyspieszy przyjmowanie przez państwa członkowskie przepisów umożliwiających bardziej skuteczną walkę z ciągłymi i masowymi oszustwami w VAT.”

10. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15590/13) na interpelację poselską z dnia 15 marca 2013 r. nr 15590 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Przemysława Wiplera.⁴⁶

„ (...)2. Ministerstwo Finansów przeanalizowało dostępne dane, aby wyjaśnić niewykonanie dochodów z VAT w 2012 r. Poniżej przedstawiono wyniki analiz, które zostały sporządzone w oparciu o dostępne w chwili obecnej dane. W szczególności zwracam uwagę na fakt, że brak jest szczegółowych danych GUS na temat bazy podatku VAT, które będą dostępne z ok. 2,5-rocznym opóźnieniem.

W poniższych wyjaśnieniach zostały wykorzystane dane na temat wstępnych danych GUS dotyczących wykonania spożycia indywidualnego oraz szacunkowych danych na temat wykonania zakupów netto oraz inwestycji sektora finansów publicznych, które to kategorie stanowią makroekonomiczną bazę podatku VAT. Oficjalne dane GUS na temat dwóch ostatnich kategorii są w chwili obecnej niedostępne.

3. Na wykonanie dochodów z VAT w 2012 r. wpływ miała głównie sytuacja makroekonomiczna oraz zmiana zasad księgowania zwrotów VAT w tzw. okresie przejściowym (ten ostatni czynnik wpłynął pozytywnie na wykonanie dochodów z VAT w 2012 r.). (...)”

„ (...) Dodatkowo na niższe od prognozy na 2012 r. wykonanie dochodów z VAT wpływ miało niższe rzeczywiste wykonanie dochodów z VAT od prognozy dochodów z tego tytułu na 2011 r., które było podstawą do prognozy na 2012 r. Według szacunków niewykonanie dochodów w 2011 r. w stosunku do prognozowanego poziomu na etapie tworzenia prognozy na 2012 r. skutkowało niższymi wpływami z VAT, w stosunku do prognozy, o ok. 2,4 mld zł.

Kolejną przyczyną niższego od pierwotnie prognozowanego wykonania dochodów z VAT w 2012 r. był stosunkowo wysoki przyrost zaległości podatkowych. Zaległości ogółem w obszarze podatku VAT w 2012 r. przyrosły o 3,1 mld zł r/r, w tym przyrost zaległości bieżących wyniósł ok. 1,8 mld zł r/r. Kwoty te obrazują potencjalne dochody z podatku VAT, które nie zostały zrealizowane w 2012 r. z powodu braku wpłat nadwyżki podatku należnego nad naliczonym przez podmioty gospodarcze.

Dodatkowo na niewykonanie prognozy dochodów z podatku VAT w 2012 r. wpłynęło niekorzystne kształtowanie się procesów związanych ze zwrotami podatku VAT. Jednym z powodów obserwowanej w 2012 r. wysokiej dynamiki zwrotów podatku VAT mogła być zmiana zachowania się podmiotów gospodarczych w zakresie wykazywania podatku VAT do zwrotu na rachunek bankowy. **W obliczu pogarszającej się sytuacji gospodarczej podatnicy w 2012 r. dużo częściej występowali o zwroty podatku VAT, a rzadziej wykazywali nadpłatę podatku VAT do rozliczenia w następnym okresie. Tym bardziej że wraz z pogorszeniem koniunktury firmy oczekiwały pogorszenia przyszłej sprzedaży oraz niższych wpłat podatku w przyszłości. W taki sposób firmy „broniły się” przed pogorszeniem płynności finansowej.** (podkreślenie – autorzy Raportu)

⁴⁶ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6FDA0860&view=6>

Zwracam uwagę, że jedną z miar wskazujących na problem niekorzystnych tendencji w zakresie zwrotów VAT jest zaobserwowana w danych z deklaracji podatkowych relacja wykazanych przez podmioty kwot do zwrotu na rachunek podatnika do kwoty podatku naliczonego do odliczenia bez kwoty nadwyżki z poprzedniego okresu. Relacja ta według danych z deklaracji VAT (dane za lata 2011 i 2012 – z przesunięciem miesięcznym z uwagi na sposób rozliczania VAT – termin płatności do 25. dnia następnego miesiąca) wzrosła z 11,0% w 2011 r. do 11,5% w 2012 r.

Według GUS w 2012 r. zaobserwowano pogorszenie płynności finansowej przedsiębiorstw. Według danych na koniec III kwartału 2012 r. wskaźnik płynności I stopnia pogorszył się o 5,4 pkt proc., natomiast wskaźnik płynności II stopnia pogorszył się o 7,1 pkt proc. w stosunku do analogicznego okresu 2011 r. (...).

(...)Dodatkowymi czynnikami mogącymi w istotny sposób wpływać na wykonanie dochodów z VAT jest zmiana struktury bazy podatkowej. Zmiany te mogą dotyczyć m.in. zmiany struktury konsumpcji prywatnej na rzecz towarów i usług opodatkowanych stawkami obniżonymi. W przypadku pogarszającej się sytuacji gospodarczej i – co za tym idzie – pogorszenia sytuacji na rynku pracy konsumenci ograniczają zakupy np. dóbr luksusowych, co negatywnie wpływa na strukturę bazy podatku VAT poprzez zwiększenie udziału w wydatkach konsumpcyjnych wydatków np. na żywność, opodatkowaną stawkami obniżonymi.

Innym czynnikiem, który spowodował w 2012 r. zmniejszenie dochodów z podatku VAT, jest wzrost wywozu opodatkowanego stawką zerową. Co do zasady wzrost ten ma w dłuższym okresie neutralny charakter dla budżetu, niemniej jednak w okresie przejściowym przekłada się negatywnie na poziom dochodów budżetu z VAT. (...)

Według danych szacunkowych na temat wykonania dochodów budżetu państwa w 2012 r. dochody z podatku VAT w 2012 r. wyniosły ok. 120 mld zł., tj. były niższe niż dochody zrealizowane w 2011 r. o ok. 0,7%.

Przy ocenie wykonania dochodów i dokonywania porównań dynamik wpływów z VAT z dynamiką spożycia indywidualnego należy mieć na uwadze fakt, że ww. spożycie indywidualne stanowi tylko część bazy podatku VAT. Podatek VAT w dużej części zależy także od zużycia netto oraz inwestycji sektora finansów publicznych. Szacunkowe dane wskazują, że baza podatku VAT wzrosła w 2012 r. nominalnie o 3,3%. Niższe niż w 2011 r. wykonanie dochodów z podatku VAT było po części spowodowane m.in. wymienionymi powyżej niekorzystnymi tendencjami w zakresie zwrotów podatku VAT oraz wzrostem zaległości podatkowych.

Pogorszenie koniunktury gospodarczej w 2012 r., które obrazuje ponaddwukrotny spadek realnego tempa wzrostu PKB w stosunku do 2011 r. (z 4,3% w 2011 r. do 2,0% w 2012 r.), mogło przyczynić się do wzrostu skłonności podmiotów gospodarczych do wszelkiego rodzaju nadużyć i działań niezgodnych z prawem (zwykle w okresie spowolnienia gospodarczego takie zjawisko występuje). Wzrost działań polegających na unikaniu opodatkowania wpłynął również zatem na obniżenie dochodów z VAT w 2012 r. (...)

(...)zwalczanie nieprawidłowości w podatku od towarów i usług, a w szczególności reagowanie na nadużycia w ciągle powstających nowych obszarach obrotu towarami lub usługami, jest jednym z podstawowych celów administracji podatkowej. Narzędziami w walce z nieuczciwymi podatnikami są prowadzone przez właściwe organy kontrole podatkowe i kontrole skarbowe, jak również czynności podejmowane przez inne organy administracji państwowej, takie jak Policja, ABW, prokuratura.

Wskutek ww. działań kontrolnych poczyniono ustalenia, które wskazują na nasilenie się na terytorium Polski procederu nadużyć w podatku od towarów i usług, szczególnie w obrocie niektórymi tzw. towarami wrażliwymi (wykorzystywanymi przez oszustów w procederze wyłudzeń). Nadużycia te przyjmują różne formy, w tym również formę zorganizowaną (transakcje karuzelowe), w której istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (podmiotów z reguły nieposiadających majątku, z założenia nierozliczających podatku), a także mechanizmu "znikającego podatnika".

Należy przy tym wskazać, że w większości przypadków działania kontrolne przynoszą wymierny skutek dla budżetu państwa w postaci przeciwdziałania utracie dochodów z tytułu podatku od towarów i usług. Należy zauważyć, że powstają jednak takie obszary aktywności gospodarczej podmiotów (zorganizowanych grup), gdzie skala lub rodzaj nieprawidłowości powoduje, że opisane wyżej instrumenty kontroli nie są

wystarczające. W takiej sytuacji sięga się do wyjątkowych rozwiązań legislacyjnych. Przykładem takiej legislacyjnej interwencji jest wprowadzenie od 1 kwietnia 2011 r. mechanizmu odwróconego obciążenia podatkiem VAT (reverse charge) w zakresie obrotu złotem (korzystając z możliwości przewidzianej w art. 199 ust. 1 lit. d dyrektywy 2006/112/WE).

Obecnie mechanizm oszustw obserwuje się również w obrocie stalą (szczególnie prętami stalowymi), paliwem i złotem.

W związku z powyższym oprócz intensywnych działań kontrolnych w resorcie finansów podjęto prace legislacyjne, których celem jest ograniczenie tego procederu w handlu ww. towarami wrażliwymi, poprzez zastosowanie:

- 1) mechanizmu solidarnej odpowiedzialności podatkowej, zgodnie z którym w określonych przypadkach nabywca odpowiadałby za niewpłacony przez dostawcę podatek (zaległość podatkową sprzedawcy wynikającą z niewpłaconego przez niego podatku);
- 2) ujednoczonych (1-miesięcznych) okresów sprawozdawczych dla podatników dokonujących obrotu ww. towarami wrażliwymi.

Równocześnie planuje się uzyskanie derogacji umożliwiającej wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia, polegającego na przeliczeniu odpowiedzialności za rozliczenie podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę niektórych wyrobów stalowych (towary te nie są objęte regulacją określoną w art. 199 i art. 199a dyrektywy 2006/112/WE). Wniosek w tej sprawie został wysłany do Komisji Europejskiej w kwietniu br.

Wszystkie ww. działania będą się wzajemnie uzupełniać i powinny przyczynić się do zmniejszenia skali nadużyć wynikających z oszustw karuzelowych.

Ponadto modele szczególnego nadzoru organów podatkowych nad podatnikami, jak również propozycje innych rozwiązań mających na celu ograniczenie uchylania się od opodatkowania oraz oszustw w zakresie podatku VAT są przedmiotem analiz na szczeblu unijnym. W obrębie wspólnego rynku obserwuje się bowiem znaczące straty budżetowe, a także zachwianie warunków konkurencji w określonych sektorach wywołane nieprawidłowościami (oszustwami) w rozliczaniu tego podatku.

Należy podkreślić, że w 2011 r. Komisja Europejska przygotowała komunikat do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT (COM (2011) 851), który był omawiany przez państwa członkowskie UE na szczeblu Rady UE. Przedstawiony w przedmiotowym dokumencie kierunek zmian w systemie podatku VAT dotyczył m.in. potrzeby stworzenia systemu, który cechowałby się odpornością na nadużycia. Zgodnie z zapowiedzią Komisja Europejska w 2012 r. przedstawiła projekt legislacyjny zmian do dyrektywy 2006/112/WE.

W związku z powyższym obecnie w Radzie Unii Europejskiej trwają prace dot. projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa w VAT (COM (2012)428). Mechanizm ten ma polegać na wprowadzeniu przyspieszonej procedury przyznania odstępstw w zakresie możliwości zastosowania mechanizmu reverse charge w przypadku pojawienia się nagłych i masowych oszustw w podatku VAT w określonych sektorach, które prowadziłyby do nieodwracalnych strat finansowych i których nie można byłoby powstrzymać poprzez zastosowanie tradycyjnych sposobów kontroli oraz egzekwowania przepisów. Założeniem projektu Komisji Europejskiej jest, by derogacja w ramach mechanizmu szybkiego reagowania była udzielana przy wykorzystaniu systemu komitologii, tj. kwalifikowaną większością głosów (przyspieszając tym samym znacznie czas potrzebny na przyznanie tej derogacji z 8 miesięcy do 1 miesiąca). Derogacja ta mogłaby obowiązywać tylko przez rok (po tym terminie możliwe byłoby stosowanie reverse charge pod warunkiem uzyskania decyzji derogacyjnej w ramach ww. art. 395 dyrektywy 2006/112/WE).

Ponadto przy okazji prac nad ww. mechanizmem podjęto dyskusję na temat odwróconego obciążenia, nawiązując do propozycji Komisji Europejskiej z roku 2009 – COM (2009)511 – projekt dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa. Prowa-

dzone w tym zakresie prace zmierzają do poszerzenia katalogu transakcji, do których zastosowanie mógłby mieć mechanizm odwróconego obciążenia (a które już są objęte wnioskami derogacyjnymi poszczególnych państw członkowskich, m.in. w odniesieniu do telefonów komórkowych, urządzeń elektronicznych, towarów rolnych).

Należy wskazać, że oba projekty wpisują się w pakiet działań na rzecz walki z oszustwami podatkowymi z wykorzystaniem zastosowania metody odwróconego obciążenia. Jednak prace w tym zakresie nie zostały jeszcze zakończone i projekty te są wciąż analizowane na forum unijnym. (...)”

11. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIPSPS-023-16579/13) na interpelację poselską z dnia 16 kwietnia 2013 r. nr 16579 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Ewy Malik oraz grupy posłów.⁴⁷

„ (...) Poruszona w niniejszej interpelacji problematyka oszustw i nadużyć w zakresie uchylania się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług w obrocie wyrobami stalowymi jest przedmiotem szczególnej uwagi ministra finansów.

Przeprowadzone analizy w obszarze oszustw podatkowych w sektorze stalowym wykazały, że najbardziej odpowiednim rozwiązaniem wspierającym walkę z oszustwami będzie wprowadzenie w Polsce mechanizmu odwrotnego obciążenia na pręty stalowe. (podkreślenie – autorzy Raportu)

W tym kontekście należy mieć jednak na uwadze, że Rzeczpospolita Polska od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Unii Europejskiej. Ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej podlegają ścisłej harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej (w Polsce funkcjonującego jako podatek od towarów i usług), co oznacza, iż są one zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie opodatkowania tym podatkiem z przepisami prawa Unii Europejskiej. Z tego względu przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej „ustawa o VAT”, muszą pozostawać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej, w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).

Podstawą prawną dla zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT jest art. 199-199a dyrektywy 2006/112/WE. W art. 199 ust. 1 oraz art. 199a ust. 1 ww. dyrektywy zawarty został zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku od towarów i usług – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji. Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają swobodę decydowania zarówno w zakresie ewentualności wprowadzenia tego mechanizmu do krajowego porządku prawnego, jak również do decydowania, które towary i usługi spośród enumeratywnie wskazanych w dyrektywie zostaną nim objęte.

Literalna i historyczna wykładnia ww. artykułów dyrektywy wskazuje, że omawiany powyżej katalog nie obejmuje możliwości ustanowienia przez państwa członkowskie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji sprzedaży produktów ze stali niezaklasyfikowanych do kategorii złomu czy zużytych materiałów. Niemniej jednak dyrektywa ta przewiduje możliwość upoważnienia poszczególnych państw członkowskich do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od stosowania określonych przepisów dyrektywy. Zgodnie bowiem z art. 395 ust. 1 ww. dyrektywy, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Przyjęcie mechanizmu odwrotnego obciążenia stanowi odstępstwo od stosowania przepisów ww. dyrektywy, rozwiązanie to wymaga decyzji przyjętej jednogłośnie przez Radę Unii Europejskiej na podstawie złożonego przez Polskę za pośrednictwem Komisji Europejskiej wniosku derogacyjnego zawierającego wy-

⁴⁷ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6BDE9996&view=6>

czerpującą argumentację co do zasadności wprowadzenia odstępstwa. W tym przedmiocie wniosek taki został przygotowany i w dniu 10 kwietnia br. przekazany do Stałego Przedstawicielstwa Rzeczypospolitej Polskiej przy Unii Europejskiej celem złożenia w Komisji Europejskiej.

Ponadto ze względu na szczególnie trudną sytuację w branży stalowej oraz mając na uwadze czasochłonną procedurę derogacyjną (do 8 miesięcy od złożenia wniosku) za niezbędne uznano podjęcie rozmów z Komisją Europejską w celu przyspieszenia rozpatrywania wniosku lub wypracowania rozwiązania umożliwiającego szybkie wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia na niektóre wyroby stalowe. Ponadto zdecydowano o prowadzeniu równoległe prac legislacyjnych, które przyczynią się do zmniejszenia skali nadużyć w podatku VAT we wskazanym obszarze, takich jak wprowadzenie wyłącznie miesięcznych okresów rozliczeniowych dla podatników dokonujących dostaw niektórych wrażliwych towarów (w tym m.in. prętów stalowych) oraz wprowadzenie w tym obszarze instytucji odpowiedzialności solidarnej za rozliczenie podatku. Projekt zmian ustawowych w tym zakresie jest obecnie w procesie konsultacji zewnętrznych. Rozwiązania te spotkały się z przychylnym przyjęciem ze strony organizacji przedstawicielskich branży stalowej. Należy również podkreślić, że resort finansów ściśle w tej sprawie współpracuje z sektorem hutniczym.

Należy również wskazać, że zwalczanie nieprawidłowości w zakresie podatku VAT w obrocie wyrobami stalowymi jest przedmiotem skoordynowanych działań realizowanych od około trzech lat przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW i Policją. Projektowanymi działaniami legislacyjnymi nadal będą towarzyszyć intensywne działania kontrolne.

W tym kontekście należy zauważyć, że problem ewentualnego fikcyjnego wywozu stali nie jest, co do zasady, problemem natury merytorycznej uzasadniającym zmiany w przepisach dotyczących eksportu i importu, lecz pozostającym w sferze dowodowej dokonywanych czynności. (podkreślenie – autorzy Raportu)

Dodatkowo należy zauważyć, że obowiązujące w Polsce przepisy zwalniają 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 (§ 14 rozporządzenia ministra finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – Dz. U. z 2013 r. poz. 247, z późn. zm.). Zwolnienie to obwarowane jest jednak określonymi warunkami dotyczącymi importera lub przedstawiciela podatkowego, który dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru, m.in. w zakresie rejestracji dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych i podawania tego numeru w momencie importu, jak również przedstawiania dowodów wskazujących, że importowane towary przeznaczone są do transportu lub wysyłki z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego, a przede wszystkim przedstawiania w określonym terminie stosownych dokumentów potwierdzających wykazanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w informacji podsumowującej.

Takie rozwiązanie, zakładające szereg obostrzeń, ma na celu zabezpieczenie przed ewentualnymi nadużyciami czy nieprawidłowościami, a przede wszystkim przed oszustwami podatkowymi. Przykładowo importer zobowiązany jest wykazać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w informacji podsumowującej. Konsekwencją niezłożenia informacji podsumowującej czy też nieprzedstawienia stosownych dokumentów potwierdzających, iż w informacji podsumowującej wykazana została wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, jest konieczność uiszczenia podatku z tytułu importu towarów.

Obowiązki podatnika dokonującego importu, a następnie wywozu w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w zakresie dokumentowania i rozliczania podatku od towarów i usług z tego tytułu są zatem kompleksowo uregulowane przepisami ustawy o VAT oraz aktów wykonawczych do tej ustawy.

Reasumując, z uwagi na powagę i skalę problemu, szczególnie w obliczu sygnalizowanej obawy o pogarszającą się kondycję polskiej branży hutniczej w związku z prowadzeniem nieuczciwych działań naruszających zasadę uczciwej konkurencji, pragnę zapewnić, że wyeliminowanie nielegalnych praktyk w omawianym obszarze jest traktowane priorytetowo. (...)"

12. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIP-III-0700-23/1/13, DIP/2760/13) na interpelację poselską z dnia 11 czerwca 2013 r. nr 18545 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Grzegorza Tobiszewskiego⁴⁸.

„ (...) Odpowiadając na zadane przez pana pośła pytania, należy wskazać, że w połowie roku 2012 do Ministerstwa Finansów wpłynęły od podmiotów z branży stalowej niepokojące sygnały o istotnych nadużyciach w VAT w obrocie w Polsce masowymi wyrobami stalowymi, głównie prętami stalowymi.

W następstwie powyższego niezwłocznie uruchomione zostały intensywne działania kontrolne (w tym koordynowane) realizowane nieprzerwanie do chwili obecnej przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW, CBS i Policją oraz z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej, które potwierdziły występowanie nadużyć.

Nagły wzrost liczby i wartości takich nadużyć został zaobserwowany w szczególności w odniesieniu do określonych kategorii towarów (przede wszystkim wyrobów stalowych, paliw i złota nieobrobionego) nazywanych towarami wrażliwymi. Okoliczności towarzyszące takim oszustwom pozwalają uznać, że krajowy system podatku VAT stał się przedmiotem zaplanowanych i zorganizowanych ataków o charakterze przestępczym. Oszustwa te są w przeważającej części oparte na schemacie znikającego podatnika (oszustwa karuzelowe), w których istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (podmiotów z reguły nieposiadających majątku i z założenia nierozliczających podatku). Powyższe okoliczności są zapewne przyczyną wskazanych w interpelacji, w oparciu o dane przedstawione przez Hutniczą Izbę Przemysłowo-Handlową, coraz większych rozbieżności pomiędzy danymi raportowanymi przez kraje dokonujące przywozu wyrobów stalowych do Polski (dane zagraniczne), a danymi wykazującymi wywóz wyrobów stalowych do Polski (dane polskie).

Przedstawiając powyższe, informuję, że skala nadużyć oraz ich szkodliwość dla państwa, gospodarki i uczciwych przedsiębiorców wskazują na niezbedność wprowadzenia do polskiego systemu podatku od towarów i usług kompleksowych rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie nadużyciom.

Rozwiązania takie zawiera projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Ordynacja podatkowa, który w dniu 2 lipca br. został przyjęty przez Radę Ministrów i przekazany zostanie pod obrady Sejmu RP.

W projekcie ustawy przewiduje się rozszerzenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia (gdzie nabywca, a nie dostawca rozlicza VAT) na obrót m.in. niektórymi wyrobami stalowymi (półproduktami), w obrocie którymi został potwierdzony proceder wyłudzenia podatku VAT. Należy wskazać, że przeprowadzone analizy w obszarze oszustw podatkowych w sektorze stalowym, w tym ustalenia organów kontrolujących, wykazały, że będzie to najbardziej odpowiednie rozwiązanie wspierające walkę z oszustwami w podatku VAT (podkreślenie – autorzy Raportu). Zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej objęcie tych towarów mechanizmem odwrotnego obciążenia nie wymaga ubiegania się o derogację w tym zakresie.

Ponadto projekt zakłada wprowadzenie instytucji odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w obszarze tzw. towarów wrażliwych, w tym niektórych wyrobów stalowych nieobjętych mechanizmem odwrotnego obciążenia (towary wymienione w projektowanym załączniku nr 13 do ustawy). Na mocy projektowanych przepisów podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów wrażliwych, odpowiadałby solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy byłaby ograniczona do części podatku proporcjonalnie przypadającej na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów.

Ponieważ rozwiązaniem wykorzystywanym również w wyłudzeniach są niejednolite okresy rozliczeniowe sprzedawcy i nabywcy, proponuje się dodatkowo w zakresie części towarów wrażliwych z grupy wyrobów stalowych zmodyfikowanie istniejących rozwiązań legislacyjnych poprzez wprowadzenie wyłączanie miesięcznych okresów rozliczeniowych dla podatników dokonujących dostaw tych towarów, które nie zostały objęte odwróconym obciążeniem. Zmiana ta wyeliminuje ww. rozbieżności sprawozdawcze w ob-

⁴⁸ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=337C3399&view=6>

szarze tych towarów. Aby rozwiązanie było proporcjonalne do wagi problemu, proponuje się, aby dotyczyło ono podatników, u których wielkość obrotu towarami wrażliwymi przekraczała pułap 50 tys. zł (bez kwoty VAT).

Omówione rozwiązania powinny poprzez stopniową eliminację z obrotu gospodarczego podmiotów uchylających się od zapłaty kwot należnego podatku VAT lub wyłudających zwroty tego podatku, operujących na rynku wyrobów stalowych, a tym samym podmiotów zbywających takie towary, np. po cenach niższych niż ceny rynkowe, przyczynić się dzięki ograniczeniu nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów niepłacących podatku do poprawy kondycji gospodarczej przedsiębiorstw działających w tych sektorze, prawidłowo regulujących zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług.

Powyższe rozwiązania powinny zostać wprowadzone w jak najszerszym terminie. Należy podkreślić, że towarami wrażliwymi, o których mowa w ww. projekcie ustawy, poza wyrobami stalowymi są jeszcze paliwa oraz złoto nieobrobione.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że projektowanymi działaniami legislacyjnymi nadal będą towarzyszyć intensywne działania kontrolne.”

13. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-18967/13) na interpelację poselską z dnia 26 czerwca 2013 r. nr 18967 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Józefa Lassoty.⁴⁹

„ (...) należy wskazać, że w połowie roku 2012 do Ministerstwa Finansów wpłynęły od podmiotów z branży stalowej niepokojące sygnały o istotnych nadużyciach w VAT w obrocie w Polsce masowymi wyrobami stalowymi, głównie prętami stalowymi.

W następstwie powyższego niezwłocznie uruchomione zostały intensywne działania kontrolne (w tym koordynowane) realizowane nieprzerwanie do chwili obecnej przez organy kontroli skarbowej we współpracy z prokuraturą, ABW, CBS i Policją oraz z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej, które potwierdziły występowanie nadużyć.

Nagły wzrost liczby i wartości takich nadużyć został zaobserwowany w szczególności w odniesieniu do określonych kategorii towarów nazwanych „towarami wrażliwymi”, w tym przede wszystkim w odniesieniu do wyrobów stalowych. W latach 2012-2013 zakończono 60 kontroli skarbowych obejmujących obrót wyrobami stalowymi, w tym także prętami żebrowanymi w latach 2008-2013, dla których kwota ustaleń wyniosła 130 mln zł. Obecnie organy kontroli skarbowej prowadzą w skali całego kraju ok. 200 postępowań kontrolnych. Przewiduje się, że kwota ustaleń dla tych trwających kontroli wyniesie 500 mln zł.

Ponadto nieprawidłowości potwierdzono w obrocie takimi towarami jak paliwa i złoto nieobrobione. Okoliczności towarzyszące takim oszustwom pozwalają uznać, że krajowy system podatku VAT stał się przedmiotem zaplanowanych i zorganizowanych ataków o charakterze przestępczym. Oszustwa te są przeważającej części oparte na schemacie znikającego podatnika (oszustwa karuzelowe), w którym istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (podmiotów z reguły nieposiadających majątku i z założenia nierozliczających podatku).

Przedstawiając powyższe, informuję, że skala nadużyć oraz ich szkodliwość dla uczciwych przedsiębiorców, gospodarki i państwa wskazują na niezbędność wprowadzenia do polskiego systemu podatku od towarów i usług kompleksowych rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie nadużyciom.

W związku z pytaniem pana posła uprzejmie informuję, że opracowano projekt ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz ustawę Ordynacja podatkowa, który został w dniu 5 lipca br. przekazany przez prezesa Rady Ministrów do marszałka Sejmu RP (druk sejmowy nr 1515), w którym przewiduje się wprowadzenie regulacji mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych.

W projekcie ustawy przewiduje się rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia (gdzie nabywca, a nie dostawca, rozlicza VAT) na obrót m.in. niektórymi wyrobami stalowymi (półproduktami), w obrocie którymi został potwierdzony proceder wyłudzenia podatku VAT (podkreślenie – autorzy Raportu). Należy wskazać, że przeprowadzone analizy w obszarze oszustw podatkowych w sektorze stalowym, w tym ustalenia organów kontrolujących, wykazały, że będzie to najbardziej odpowied-

⁴⁹ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=652E1C15&view=6>

nie rozwiązanie wspierające walkę z oszustwami w podatku VAT. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej objęcie tych towarów mechanizmem odwrotnego obciążenia nie wymaga ubiegania się o derogację w tym zakresie.

Ponadto projekt zakłada wprowadzenie instytucji odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w podatku VAT sprzedawcy w obszarze tzw. towarów wrażliwych, w tym niektórych wyrobów stalowych nieobjętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, paliw i złota nieobrobionego (towary wymienione w projektowanym załączniku nr 13 do ustawy). Na mocy projektowanych przepisów podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów wrażliwych, odpowiadałby solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy byłaby ograniczona do części podatku proporcjonalnie przypadającej na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów.

Ponieważ rozwiązaniem wykorzystywanym również w wyłudzeniach są niejednolite okresy rozliczeniowe sprzedawcy i nabywcy, proponuje się dodatkowo w zakresie części towarów wrażliwych z grupy wyrobów stalowych oraz paliw i złota nieobrobionego zmodyfikowanie istniejących rozwiązań legislacyjnych poprzez wprowadzenie wyłącznie miesięcznych okresów rozliczeniowych dla podatników dokonujących dostaw tych towarów, które nie zostały objęte odwróconym obciążeniem. Zmiana ta wyeliminuje ww. rozbieżności sprawozdawcze w obszarze tych towarów. Aby rozwiązanie było proporcjonalne do wagi problemu, proponuje się, aby dotyczyło ono podatników, u których wielkość obrotu towarami wrażliwymi przekroczyła pułap 50 tys. zł (bez kwoty VAT).

Omówione rozwiązania powinny poprzez stopniową eliminację z obrotu gospodarczego podmiotów uchylających się od zapłaty kwot należnego podatku VAT lub wyłudających zwroty tego podatku, operujących na rynku ww. towarów wrażliwych, a tym samym podmiotów zbywających takie towary, np. po cenach niższych niż ceny rynkowe, przyczynić się do poprawy kondycji gospodarczej przedsiębiorstw działających w tym sektorze, prawidłowo regulujących zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług. Będzie to możliwe dzięki ograniczeniu nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatku VAT.

Mając na uwadze powyższe, rozwiązania te powinny zostać wprowadzone w jak najszybszym terminie, przy czym projektowanymi działaniami legislacyjnymi nadal będą towarzyszyć intensywne działania kontrolne.

Odnosząc się do pytania pana posła dotyczącego uszczelnienia systemu podatku VAT (w związku z narastającymi nadużyciami) w drodze przygotowania nowej, prostszej w odbiorze i interpretacji, ustawy o podatku VAT, uprzejmie informuję, że nie są prowadzone prace w tym zakresie. W mojej ocenie podstawową przesłanką decydującą o wyborze działań mających na celu walkę z oszustwami podatkowymi powinna być ich skuteczność, nie zaś dążenie do zapewnienia prostoty w odbiorze i interpretacji wprowadzanych rozwiązań.

Ponadto należy wskazać, że wprowadzenie nowej ustawy o podatku VAT wiązałoby się z wieloma niedogodnościami dla stosujących te przepisy (zamiast postulowanego uproszczenia systemu).

Należy zauważyć, iż podatnicy powinni funkcjonować w warunkach pewności prawnej. Istniejąca od wejścia Polski do Unii Europejskiej, zharmonizowana z przepisami unijnymi, ustawa o VAT funkcjonuje już prawie 9 lat. Do zawartych w niej rozwiązań, nomenklatury oraz do jej formalnej struktury podatnicy zdążyli się już przyzwyczaić. Przepisy ustawy o VAT zostały zinterpretowane w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych oraz wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Podatnicy, którzy chcieli uzyskać ochronę prawną, uzyskali interpretacje indywidualne potwierdzające prawidłowość stosowania przez nich przepisów ustawy o VAT w ich konkretnych sprawach. (...)"

14. Odpowiedź Podsekretarza Agnieszki Królikowskiej (SPS-023-28444/14) na interpelację poselską z dnia 5 września 2014 r. nr 28444 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Macieja Orzechowskiego⁵⁰.

„ (...) Problematyka oszustw i nadużyć w zakresie uchylania się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług (lub wyłudzenia VAT) jest przedmiotem szczególnej uwagi resortu finansów. Wszelkie sygnały o nieprawidłowościach w różnych branżach są traktowane priorytetowo, analizowane i wykorzystywane w celu zwiększenia skuteczności kontroli podatkowych. Prowadzone są systematycznie prace analityczne ukierunkowane na określenie pól ryzyk w zakresie branż, w których mogą wystąpić niepożądane zjawiska prowadzące do uszczuplenia dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług. Resort finansów ściśle współpracuje z przedstawicielami tych branż.

Decyzje w zakresie doboru odpowiednich środków w celu eliminowania niepożądanych zjawisk są podejmowane z uwzględnieniem specyfiki występujących nieprawidłowości i mają charakter zarówno kontrolny, jak i legislacyjny. Działania legislacyjne podejmowane są, gdy działania kontrolne są niewystarczające, przy czym w przypadku obszarów najbardziej podatnych na nadużycia mamy do czynienia ze skoordynowanymi działaniami organów kontroli skarbowej realizowanymi we współpracy z organami ścigania, jak i z administracjami podatkowymi innych państw Unii Europejskiej.

Należy tu wskazać, że w związku ze znaczącą skalą nadużyć podjęto działania legislacyjne w obszarze obrotu niektórymi towarami wrażliwymi, takimi jak np. wyroby stalowe. Stopień zaawansowania nieuczciwego procederu w dłuższej perspektywie groził bowiem stopniowym wyniszczeniem branży nim dotkniętej oraz w efekcie wystąpieniem negatywnych kosztów społecznych, zatem oprócz działań kontrolnych uznano za nieodzowne prowadzenie działań legislacyjnych również na tym polu. (podkreślenie – autorzy Raportu)

Mając powyższe na względzie nowelizacją przepisów dokonaną ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027) z dniem 1 października 2013 r. wprowadzono następujące rozwiązania:

- 1) rozszerzono katalog towarów objętych odwróconym obciążeniem o dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektórych innych odpadów, miedzi oraz o szeroką grupę wyrobów stalowych, w tym m.in. o pręty stalowe, w odniesieniu do których zdiagnozowano największą skalę nadużyć; lista tych towarów została ujęta w treści załącznika nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej ustawa o VAT;
- 2) wprowadzono instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w przypadku dostaw takich towarów wrażliwych, jak niektóre wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwa i złoto nieobrobione – wymienione w dodanym do ustawy o VAT załączniku nr 13;
- 3) likwidowano możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych objętych zakresem pkt 2.

Należy podkreślić, że nadużycia w rozliczaniu podatku VAT w obrocie ww. towarami wrażliwymi przyjmują często formę zorganizowaną (transakcje karuzelowe), w której istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (podmiotów z reguły nieposiadających majątku, z założenia nierozliczających podatku). Rozszerzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia na wskazane wyżej towary, w którym podatek zamiast sprzedawcy rozlicza nabywca, powinno w znacznym stopniu ograniczyć nadużycia podatkowe w tych branżach. Skuteczność tego instrumentu potwierdzona została w oparciu o dwuletni okres obowiązywania mechanizmu odwrotnego obciążenia dla złomu. Mechanizm odwróconego obciążenia jest stosowanym w Unii Europejskiej instrumentem w walce z oszustwami, dopuszczonym dyrektywą 2006/112/WE jedynie wobec zamkniętego katalogu transakcji (art. 199-199a dyrektywy 2006/112/WE). Przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z dostawcy na nabywcę stanowi odstępstwo od generalnej zasady, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług, w związku z czym taka forma rozliczeń ma charakter szczególny i może być stosowana wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach.

⁵⁰ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6C2F525A&view=6>

Wprowadzenie natomiast rozwiązań, które pozwalają na pociągnięcie do odpowiedzialności nabywców towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy za zobowiązania podatkowe sprzedawców, gdy nabywcy mogą mieć podejrzenia co do udziału w transakcjach mających na celu wyłudzenie podatku, pełni funkcję prewencyjną, przejawiającą się m.in. w dokładniejszym dobieraniu przez podatników swoich kontrahentów. Powinno to przyczynić się do stopniowego eliminowania z łańcucha dostaw podmiotów nastawionych na oszustwa podatkowe. Natomiast wprowadzenie we wskazanych obszarach obowiązku miesięcznego rozliczania VAT pozwoli na wyeliminowanie wykorzystywanych również w wyłudzeniach niejednorodnych okresów rozliczeniowych sprzedawcy i nabywcy.

Wymienione wyżej instrumenty wprowadzone ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. spotkały się z aprobatą przedstawicieli branż objętych tymi regulacjami, bowiem przedmiotowe rozwiązania zostały założone jako proces długofalowy służący wyeliminowaniu z rynku podmiotów prowadzących oszukańczy proceder, a tym samym zmierzający do poprawy kondycji firm działających w sposób uczciwy. Wprawdzie zastosowanie odwrotnego obciążenia przesunęło w czasie uzyskiwanie przez budżet dochodów, to jednak jest sprawdzonym, również w innych państwach europejskich, sposobem przeciwdziałania groźnym dla budżetu oszustwom.

Odnosząc się natomiast do wskazanej w interpelacji kwestii oszustw w zakresie podatku VAT, w szczególności w odniesieniu do branży elektronicznej, uprzejmie informuję, że wzmożone działania kontrolne potwierdziły rosnącą aktywność podmiotów nieuczciwych w tym obszarze.

Problematyka oszustw w podatku od towarów i usług w obrocie elektroniką została wpisana do zadań dla urzędów kontroli skarbowej na 2014 r. Ze względu na charakter procedury organy kontroli skarbowej skoordynowały w skali kraju działania kontrolne. W latach 2012-2014 dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej przeprowadzili 286 postępowań kontrolnych, w ramach których dokonano ustaleń podatkowych na kwotę 930 mln zł. Obecnie w całym kraju prowadzonych jest 397 postępowań kontrolnych wobec podmiotów podejrzanych o udział w karuzelach podatkowych dotyczących obrotu elektroniką. Dzięki prowadzonym kontrolom już na wstępnym etapie udało się w wielu przypadkach wstrzymać zwrot nienależnego podatku VAT. Na skuteczność działań kontroli skarbowej wskazuje zauważalny spadek wykazywanych kwot podatku do zwrotu. Co istotniejsze, zaobserwowano, że część podmiotów przestała czuć się bezkarna i zaniechała wykazywania nienależnego zwrotu VAT. Ponadto tendencja żądania zwrotów podatku VAT stopniowo się zmniejsza. W marcu 2014 r. 60% podmiotów dokonujących WDT i eksportu telefonów komórkowych złożyło wnioski o zwroty na kwotę ponad 100 mln zł. Dla porównania w lipcu, po skoordynowanych działaniach kontroli skarbowej, wniosek o zwrot VAT złożyło 53% podmiotów dokonujących WDT i eksportu telefonów – na kwotę ponad 81 mln zł.

Należy podkreślić, że wszelkie działania kontrolne podejmowane w celu zapobiegania działaniom niezgodnym z obowiązującym prawem podatkowym, dla swej skuteczności, prowadzone są w ścisłej współpracy pomiędzy organami podatkowymi, organami kontroli skarbowej, organami celnymi, organami ścigania oraz innymi administracjami podatkowymi.

Ryzyko związane z występowaniem nieprawidłowości w obszarze obrotu elektroniką zostało także wskazane przez organy podatkowe w krajowym planie działań na 2014 r. jako istotne zagrożenie dla budżetu państwa. W związku z tym ukierunkowano działania urzędów skarbowych na jak najszybsze wykrywanie firm uczestniczących w procederze wyłudzeń podatku od towarów i usług oraz likwidację negatywnych skutków działalności oszustów działających w tej branży. Skierowano w tej sprawie do podległych organów podatkowych szczegółowe wytyczne mające na celu zintensyfikowanie działań w przedmiotowym zakresie.

Organ podatkowy w toku kontroli podatkowych i czynności sprawdzających bada prawidłowość dokumentowania zdarzeń gospodarczych oraz rozliczeń w zakresie podatku VAT. Przeprowadzają również szczegółową analizę informacji o podmiotach rozpoczynających działalność gospodarczą, u których wystąpiła wewnątrzspółnotowa dostawa lub eksport tych towarów, analizę przebiegu transakcji pod kątem wystąpienia przestępstw karuzelowych lub łańcuchowych, jak również analizę dowodów przyjęcia towaru i dokonania zapłaty za towar (w tym przelewów od kontrahentów zagranicznych) oraz dokumentów potwierdzających transport towarów).

W 2013 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 318 kontroli podatkowych, w wyniku których ujawniono nieprawidłowości w obrocie telefonami komórkowymi lub innymi towarami o niewielkich gabarytach i znacznej wartości (tablety, laptopy, przenośne konsole gier etc.) na ogólną kwotę 100 716 200 zł.

Wyniki przeprowadzonych kontroli wykazały tak ogromną skalę procederu, że działania legislacyjne w tym zakresie stały się koniecznością. W dniu 19 sierpnia 2014 r. Rada Ministrów przyjęła założenia projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo zamówień publicznych. W ww. założeniach przewiduje się zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług polegające na wprowadzeniu od dnia 1 stycznia 2015 r. kolejnych rozwiązań mających na celu ograniczenie nadużyć w rozliczaniu podatku od towarów i usług. Opracowany na podstawie ww. założeń projekt ustawy jest obecnie przedmiotem konsultacji. W odniesieniu do towarów z kategorii elektroniki, w przypadku których potwierdzono występowanie nadużyć, projektowana ustawa przewiduje wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia. Dotyczyłoby to następujących grup towarowych: telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne, takie jak tablety, notebooki, laptopy etc., oraz konsole do gier wideo.

W projekcie ustawy przewiduje się ponadto wprowadzenie następujących rozwiązań mających na celu ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT:

- 1) rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia (w związku z potwierdzeniem nadużyć) również wobec następujących grup towarowych:
 - złoto w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostawy złota inwestycyjnego, w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania,
 - niektóre towary ze stali, których właściwość (zastosowanie) jest taka sama jak towarów na chwilę obecną objętych odwrotnym obciążeniem;
- 2) wprowadzenie informacji podsumowujących w obrocie krajowym, składanych przez sprzedawców towarów objętych odwrotnym obciążeniem, na podstawie których możliwe byłoby sprawdzenie, czy nabywca rozliczył podatek; zapewni to większą skuteczność i uszczelnienie systemu VAT za pomocą tego instrumentu;
- 3) zmiany w zakresie towarów objętych odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania rozliczeń miesięcznych:
 - wyłączenie złota w postaci surowca lub półproduktu w związku z objęciem tego towaru odwrotnym obciążeniem,
 - rozszerzenie listy towarów o srebro i platynę w postaci surowca lub półproduktu;
- 4) podwyższenie wysokości minimalnej (z 200 tys. zł do 1 mln zł) i maksymalnej (z 3 mln zł do 10 mln zł) kaucji gwarancyjnej w przypadku dostaw paliw (w związku ze stwierdzoną znaczną skalą nadużyć w obrocie tym towarem).

Nie należy także zapominać o liście ostrzegawczym, który Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Gospodarki skierowało do podatników VAT dokonujących obrotu towarami z branży elektronicznej. List ten ma charakter wyłącznie informacyjny i nie nakłada na podatników nowych praw i obowiązków. Opisany w nim mechanizm oszustwa wykorzystywanego w branży elektronicznej do wyłudzenia podatku VAT ma na celu ułatwienie podatnikom badania wiarygodności kontrahenta i pozwoli uniknąć konsekwencji wynikających z prowadzenia z nim interesów.

Jak wynika z powyższego, działania zmierzające do wyeliminowania nadużyć w podatku VAT, w tym we wskazanym przez pana posła obszarze obrotu elektroniką, zakrojone są na szeroką skalę i traktuje się je priorytetowo.”

15. Odpowiedź Podsekretarza Stanu Jarosława Nenemana (PT9.054.1.2015.APN.197) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 32801 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Krzysztofa Borkowskiego⁵¹.

„ (...) Brak jest natomiast podstaw do skorzystania przez podatnika podatku od towarów i usług z prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT, jeżeli z obiektywnych okoliczności sprawy wynika, że podatnik

⁵¹ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=32801>

wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji, w której wystawca faktury dopuścił się przestępstwa lub nadużycia.

W postanowieniu z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie polskiej C-33/13 Marcin Jagiełło Trybunał podkreślając konieczność przestrzegania zasady neutralności VAT poprzez prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego VAT, podniósł jednocześnie, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, a podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (pkt 34 wyroku).

Trybunał w ww. postanowieniu wskazał, że krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (pkt 35 wyroku). Trybunał zauważył, że określenie działań, jakich w konkretnej sytuacji należy oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, iż dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z przestępstwem popełnionym przez kontrahenta, zależy od okoliczności danej sprawy (pkt 37 wyroku). Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (pkt 38 wyroku). Trybunał wyjaśnił, że w sytuacji gdy dokumenty przedstawione przez odbiorcę zakwestionowanych faktur zawierały nieprawidłowości lub dana dostawa wiązała się z innymi nieprawidłowościami, które mógł zauważyć odbiorca, stanowi to okoliczność, którą należy uwzględnić przy całościowej ocenie, której musi dokonać sąd krajowy (pkt 41 wyroku). Dodatkowo wskazał sądowi krajowemu, że taka nieprawidłowość może w szczególności wynikać z tego, że charakter faktycznie dostarczonych towarów nie odpowiada charakterowi towarów określonego na fakturze. Tytułem zasady ogólnej można bowiem w uzasadniony sposób wymagać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, aby upewnił się, że charakter dostarczonych towarów odpowiada charakterowi towarów, na które wystawiono fakturę. W tym względzie z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że zakwestionowane faktury zawierały wzmiankę, iż dotyczą one dostawy paliwa do silników wysokoprężnych, podczas gdy sprzedaż w rzeczywistości dotyczyła produktu ropopochodnego innego rodzaju, niemniej mogącego służyć do napędu samochodów ciężarowych wyposażonych w silniki wysokoprężne pkt 42 wyroku).

Powyższe postanowienie Trybunału z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13 Marcin Jagiełło potwierdza zatem dotychczasowy kierunek postępowania organów podatkowych, wskazując na potrzebę zindywidualizowanego rozpatrywania każdej sprawy w zakresie ewentualnego pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT. Podobne stanowisko zajął Trybunał w przywołanym w interpelacji wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Péter Dávid. W pkt 46 ww. wyroku Trybunał wskazał, że podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy z punktu widzenia dyrektywy 2006/112/WE uznać za współlnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji. W ocenie Trybunału nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym (pkt 54 wyroku). (...)

(...) Reasumując, pragnę podkreślić, że w prowadzonych postępowaniach podatkowych występują odmienne stany faktyczne sprawy i w związku z tym każda sprawa, w której również odmówiono podatnikowi podatku od towarów i usług prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT, była przedmiotem indywidualnej oceny dokonanej w oparciu o konkretny stan badanej sprawy. W przywołanej sprawie zapadł wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, który ma charakter ostateczny i wiąże strony postępowania. Dodat-

kowo uprzejmie informuję, że najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych uwzględnia prezentowaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej linię orzeczniczą w przedmiotowym zakresie.

Dodatkowo informuję, że problematyka oszustw i nadużyć podatkowych jest przedmiotem szczególnej uwagi resortu finansów.

Wszelkie sygnały o nieprawidłowościach w różnych branżach są traktowane priorytetowo, analizowane i ukierunkowane przede wszystkim na zwiększenie skuteczności kontroli podatkowych. W branżach gdzie skala nadużyć osiągnęła znaczący poziom (obróć wyrobami stalowymi, paliwami, niektórymi metalami szlachetnymi) intensywne działania kontrolne zostały uzupełnione wprowadzeniem rozwiązań o charakterze legislacyjnym. Stwierdzone oszustwa w przeważającej części są oparte na schemacie znikającego podatnika (oszustwa karuzelowe), w których istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słułow (podmiotów z reguły nieposiadających majątku i z założenia nierozliczających podatku).

W celu walki z nadużyciami w sektorze paliwowym z dniem 1 października 2013 r. nowelizacją przepisów dokonaną ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 1027) wprowadzono instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy oraz zlikwidowano możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników dokonujących sprzedaży paliw. Istotne znaczenie w tej kwestii mają również podejmowane przez resort finansów liczne działania pozalegislacyjne. Przykładowo, organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej prowadzą szeroką akcję informacyjną w omawianym zakresie, skierowaną do przedsiębiorców oraz osób fizycznych (w szczególności rolników) zagrożonych udziałem w procederze wyłudzenia podatku VAT (w ostatnim czasie akcja taka miała miejsce na Opolszczyźnie) (...).”

16. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT1.054.17.2015.ALX.381) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 33560 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Kazimierza Moskala⁵².

„ (...) Działania służące uszczelnieniu systemu podatku od towarów i usług, przeciwdziałaniu zidentyfikowanym nadużyciom lub wyłudzeniu tego podatku oraz zmniejszaniu szarej strefy są konsekwentnie i systematycznie realizowane i przejawiają się w podejmowanych z uwzględnieniem specyfiki występujących nieprawidłowości działaniach legislacyjnych, jak i działaniach mających charakter kontrolny. Problematyka oszustw i nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług jest przedmiotem szczególnej uwagi Ministra Finansów (...).

(...)Oszustwa w VAT przyjmują często formę zorganizowaną (np. transakcje karuzelowe), w której istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słułow (podmiotów z reguły nieposiadających majątku, z założenia nierozliczających podatku). Celem takich działań jest tworzenie łańcuchów transakcji mających na celu uniknięcie opodatkowania VAT (wyłudzenie podatku), co umożliwia oferowanie towaru po znacznie zaniżonej cenie („pomniejszonej” o VAT) i zaburza uczciwą konkurencję na wspólnym rynku.

Co do zasady, eliminacja takich nieprawidłowości dokonuje się w ramach działań kontrolnych. Realizowane postępowania kontrolne skierowane są przede wszystkim na odzyskiwanie utraconych należności budżetu państwa, jak również zlikwidowanie procederu i rozbicie grup przestępczych, których głównym motywem działania jest wyłudzenie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Wyniki osiągnięte w ostatnich latach przez kontrolę skarbową wskazują na rosnącą skuteczność podejmowanych działań kontrolnych.

Jednocześnie podejmowano szereg zorganizowanych działań zmierzających do ograniczenia rozmiarów oszustw w podatku VAT:

- prowadzono kompleksowe działania analityczne i kontrolne dotyczące przestępczości związanej z obrotem złomem, stalą i metalami szlachetnymi.
- wdrożono interaktywną platformę informacyjną o podmiotach podejrzewanych o udział w oszustwach w VAT w handlu wewnątrzspółnotowym, mającą na celu poprawę skuteczności rozpoznawania i eliminacji oszustw podatkowych na terenie całego kraju. Funkcjonowanie platformy pozwala na bieżącą identyfikację podmiotów dokonujących oszustw, skrócenie czasu analiz,

⁵² <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33560>

- szybką identyfikację oszustwa podatkowego i jego lokalizacji w łańcuchu podmiotów oraz możliwość identyfikowania branż dotkniętych oszustwami podatkowymi.
- mając na uwadze potrzebę ochrony uczciwej konkurencji oraz ograniczenie skali oszustw w VAT z udziałem znikającego podatnika, opracowano i opublikowano na stronach Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Gospodarki „Listy ostrzegawcze” informujące o wykrytych nadużyciach w podatku VAT w obrocie elektroniką oraz paliwami. W listach tych, opisujących najbardziej charakterystyczne znamiona oszustwa, wskazano na konieczność dołożenia należytej staranności, jak również podjęcia wszelkich możliwych środków ostrożności, przy doborze dostawcy celu uniknięcia posądzenia o zamierzone uczestniczenie w przestępstwie VAT.
 - w dniu 30 stycznia 2014r., pomiędzy Ministrem Spraw Wewnętrznych, Ministrem Finansów i Prokuratorem Generalnym zawarto porozumienie o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej. Powołano Zespół ekspercki do spraw przestępczości w zakresie VAT oraz akcyzy, którego zadaniem jest m.in. identyfikowanie obszarów narażonych na występowanie przestępczości w VAT oraz koordynowanie działań w zakresie przeciwdziałania tej przestępczości.
 - od 2010 r. polska administracja skarbowa uczestniczy w Eurofisc – sieci sprawnej wymiany między państwami członkowskimi, ukierunkowanych informacji, mającej na celu ułatwienie wielostronnej współpracy w zakresie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT. Rozwijana jest wymiana informacji w zakresie zwalczania oszustw w VAT. Urzędy kontroli skarbowej, przy współpracy z Biurem Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie prowadzą analizy mające na celu typowanie podmiotów, które mają być monitorowane w sieci Eurofisc (np.: uzasadnione podejrzenie, świadomego bądź nie, uczestnictwa w oszustwie karuzelowym w roli podmiotu wiodącego lub bufora zagranicznego) oraz wykrywanie nowych rodzajów oszustw w podatku od towarów i usług.

Ponadto podejmowane są dodatkowe działania:

- w roku 2014, zintensyfikowano działania wobec podmiotów posiadających siedziby w tzw. „wirtualnym biurze”. Ogółem wszczęto 1.401 postępowań kontrolnych wobec podmiotów mających swoją siedzibę w wirtualnym biurze, z tego 532 zostały zakończone. Łączna kwota ustaleń w tych postępowaniach wyniosła 5.208 mln zł, z tego większość stanowiły ustalenia w podatku VAT. Dla pozostałych trwających postępowań ustalenia szacowane są na 4.063 mln zł.
- prowadzone były kompleksowe działania analityczne i kontrolne dotyczące przestępczości związanej z obrotem towarami azjatyckimi. W zakończonych 38 (z 178 wszczętych) postępowaniach uszczuplenia VAT wyniosły 105 mln zł.
- skoordynowane w skali kraju działania kontrolne prowadzone są także w podmiotach dokonujących obrotu olejem rzepakowym. Prowadzonych jest 248 postępowań w 173 podmiotach. W zakończonych 156 postępowaniach dokonano ustaleń w VAT na kwotę 678 mln zł.
- w związku z podejrzeniem wyłudzenia podatku VAT w obrocie aluminium, cynkiem, cyną, niklem i ołowiem, w kwietniu podjęto działania analityczno – kontrolne wobec wytypowanych podmiotów z tego sektora. W fazie wstępnej, wytypowano podmioty dokonujące wewnątrzspółnotowych dostaw metali kolorowych, co do których istnieje uzasadnione podejrzenie udziału w oszustwach podatkowych w obszarze VAT. Wobec wytypowanych podmiotów wszczęto postępowania.

Jednakże w pewnych szczególnych przypadkach, kiedy na danym rynku występują oszustwa na taką skalę, że działania kontrolne nie dają określonego rezultatu, państwo członkowskie może wprowadzić (w zakresie określonych towarów lub usług) mechanizm odwróconego obciążenia VAT (ang. reverse charge mechanism).

Polska po raz pierwszy skorzystała z tego rozwiązania w odniesieniu do obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych, wprowadzając je z dniem 1 kwietnia 2011 r. nowelizacją ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz.

1054, z późn. zm.) dalej: „ustawa o VAT” (zmiana ustawy vide: ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz. U. Nr 64, poz.332). (podkreślenie – autorzy Raportu)

Następnie od 1 lipca 2011 r. do przepisów ustawy o VAT (vide: ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym, Dz. U. Nr 134, poz. 780) został wprowadzony załącznik nr 11, zawierający zamknięty katalog towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia, opisanych za pomocą nomenklatury PKWiU. Z dniem 1 października 2013 r. katalog ten uległ rozszerzeniu o dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektórych innych odpadów, miedzi oraz o szeroką grupę wyrobów stalowych, w tym m.in. pręty stalowe, w odniesieniu do których zdiagnozowano największą skalę nadużyć (vide: ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r., poz. 1027).

Ponadto ww. ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. wprowadzono nowe rozwiązanie mające na celu ograniczenie oszustw w podatku VAT, a mianowicie instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w przypadku dostaw towarów wymienionych w dodanym do ustawy o VAT – załączniku nr 13. Zlikwidowano również co do zasady możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników dokonujących sprzedaży tych towarów na rzecz rozliczeń miesięcznych. Obowiązek miesięcznego rozliczania VAT pozwala na wyeliminowanie wykorzystywanych również w wyłudzeniach niejednorodnych okresów rozliczeniowych sprzedawcy i nabywcy.

Instytucja odpowiedzialności podatkowej uzupełnia działania kontrolne, które stanowią podstawowy instrument walki z oszustwami, i pozwala na pociągnięcie do odpowiedzialności nabywców towarów wymienionych w załączniku nr 13 za zobowiązania podatkowe sprzedawców, gdy nabywcy ci mogą mieć podejrzenia co do udziału w transakcjach mających na celu wyłudzenie podatku. Pełni ona przede wszystkim funkcję prewencyjną, przejawiającą się m.in. w dokładniejszym kontrolowaniu przez podatników swoich kontrahentów. Oczywistym jest bowiem, iż działania podejmowane przez organy państwa wymagają wsparcia ze strony uczciwych uczestników rynku. Rozwiązanie to przyczynia się do stopniowego eliminowania z łańcucha dostaw podmiotów nastawionych na oszustwa podatkowe.

Wskazać również należy, iż ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605) **wprowadzono kolejne zmiany mające na celu ograniczenie nadużyć w rozliczaniu VAT, w tym objęto kolejne grupy towarów odwróconym opodatkowaniem, a w szczególności takie towary jak towary z kategorii stali, niektóre towary z kategorii złota, telefony komórkowe, w tym smartfony komputery przenośne takie jak: tablety, notebooki, laptopy, konsole do gier wideo, nieobrobione plastyczne metale nieżelazne: aluminium, ołów, cynk, cyna czy nikiel.** (podkreślenie – autorzy Raportu)

W odniesieniu do niektórych z ww. towarów wprowadzone rozwiązanie możliwe było w związku ze zmianami dyrektywy VAT dotyczącymi rozszerzenia zakresu stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia.

Jednocześnie ww. ustawą z 9 kwietnia 2015 r. rozszerzony został zakres załącznika nr 13 do ustawy o VAT o srebro i platynę w postaci surowca lub półproduktu, w następstwie czego do obrotu tymi towarami zastosowanie znajdzie instytucja odpowiedzialności solidarnej oraz obowiązek stosowania miesięcznych okresów rozliczeniowych. (podkreślenie – autorzy Raportu)

Ustawa ta wprowadziła również zmiany dotyczące kaucji gwarancyjnej. Podwyższono wysokość kaucji gwarancyjnej (z minimalnej 200 tys. do 1 mln zł i z maksymalnej 3 mln do 10 mln zł) dla podmiotów dokonujących dostaw paliw w związku z potwierdzoną istotną skalą nadużyć w branży paliwowej.

Należy przy tym podkreślić, że nabycie towarów od podmiotu wymienionego w wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną, o ile wysokość złożonej kaucji jest odpowiednia, jest jedną z przesłanek wyłączających zastosowanie wobec nabywców odpowiedzialności solidarnej. Podniesienie kaucji minimal-

nej i maksymalnej dla podmiotów dostarczających paliwa powinno oprócz wzmożonych kontroli ograniczyć nadużycia w rozliczaniu podatku VAT przez podmioty działające w branży paliwowej.

Kwestie podjęte w ww. ustawie nowelizującej ocenia się jako istotne z punktu widzenia interesów budżetu państwa oraz podatników prawidłowo rozliczających podatek VAT.

Przedmiotowe rozwiązania zostały założone jako proces długofalowy służący wyeliminowaniu z rynku podmiotów prowadzących oszukańczy proceder, a tym samym zmierzający nie tylko do poprawy sytuacji budżetu państwa, ale także do poprawy kondycji uczciwych przedsiębiorców. Niemniej jednak efekty tych rozwiązań legislacyjnych widoczne będą dopiero w dłuższej perspektywie czasowej.

Przedstawiając powyższe, pragnę ponownie stwierdzić, że kwestie uszczelniania systemu podatkowego w zakresie podatku VAT są realizowane w sposób konsekwentny i systematyczny, czego świadectwem są dokonywane zmiany legislacyjne, będące również reakcją na sygnały od przedsiębiorców.

Prowadzona jest również medialna kampania informacyjno-ostrzegawcza, której hasłem przewodnim jest „Nie daj się zrobić w słupa”. Jej podstawowym celem jest zwrócenie uwagi społeczeństwa na zagrożenia związane z działalnością członków zorganizowanych grup przestępczych (mających na celu wyłudzenie środków z budżetu państwa) oraz na edukację w zakresie bezpiecznego, zgodnego z obowiązującym prawem prowadzenia działalności gospodarczej. Kampania ma również na celu ostrzeżenie obywateli, aby nie dali się wciągać w przestępstwa podatkowe, a zakres kampanii obejmuje różnorodne formy działania z urzędami pracy oraz z różnymi innymi instytucjami. Ponadto, została utworzona strona internetowa www.slupczyoszust.pl, na której zamieszczone są wszystkie informacje dotyczące kampanii, a także informacje o bieżących działaniach kontroli skarbowej w poszczególnych regionach Polski.

Końcowo dodam, że problem występowania nieuczciwych praktyk w podatku VAT to nasilające się ostatnio zjawisko występujące w całej Unii Europejskiej a nie specyfika jedynie polskiej gospodarki. Stąd też na forum unijnym temat wypracowania wspólnego, docelowego systemu VAT, odpornego na oszustwa jest przedmiotem ożywionej debaty. Na zlecenie Komisji Europejskiej powstał niedawno raport z 30 czerwca 2015 r. w sprawie implementacji zasady przeznaczenia w odniesieniu do wewnątrzunijnych dostaw towarów typu B2B, w którym analizowane są różne opcje na przyszłość, tak aby zagwarantować równość i prostotę opodatkowania VAT, zapewnić właściwy poziom wpływów budżetowych, łatwość administrowania i niskie koszty poboru, a przede wszystkim skutecznie zwalczać oszustwa i nadużycia podatkowe, co ma wpłynąć na poprawę funkcjonowania wspólnego rynku unijnego. Rozwiązania jakie zostaną ostatecznie przyjęte w tym zakresie będą również stosowane przez Polskę.

Dopóki jednak nie zostanie wypracowane na forum unijnym wspólne rozwiązanie w resorcie finansów, poza wyżej wskazanymi działaniami, prowadzone są również analizy nad możliwością wprowadzenia systemowych narzędzi takich jak np. elektroniczna scentralizowana baza faktur VAT. Wprowadzenie tzw. centralnej ewidencji faktur przyczyniłoby się do poprawy ściągalności należnych podatków poprzez zwalczanie lub istotne ograniczanie występowania oszustw w tym podatku.” (podkreślenie – autorzy Raportu)

17. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT5.054.3.2015.WNJ.251) na interpelację poselską z dnia 13 lipca 2015 r. nr 33662 pośła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Chmielowskiego.

„ (...)W celu zmniejszenia szarej strefy oraz wyeliminowania różnych przestępstw podatkowych w zakresie podatku VAT podjęto szereg działań, zarówno w obszarze legislacyjnym, jak i w obszarze kontrolnym. W 2013 r. weszła w życie nowela ustawy o VAT, która wprowadziła rozwiązania mające na celu zwiększenie skuteczności walki z oszustwami podatkowymi w obrocie niektórymi wyrobami wrażliwymi, tj.

- **rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na obrót niektórymi wyrobami stalowymi (półproduktami), produktami (półproduktami) z miedzi oraz na dodatkowe grupy towarów stanowiących odpady, takie jak odpady z papieru i tektury czy surowce wtórne metalowe, ze szkła, papieru i tektury;** (podkreślenie – autorzy Raportu)
- wprowadzenie instytucji odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania

- podatkowe w VAT sprzedawcy w przypadku dostaw takich towarów wrażliwych, jak niektóre wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwa i złoto nieobrobione – wymienione w dodanym do ustawy o VAT załączniku nr 13;
- zlikwidowanie możliwości kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników
- dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych objętych zakresem pkt 2.

Od 1 lipca 2015 r. – nowelizacją przepisów dokonaną ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605) rozszerzono działanie powyższych rozwiązań na inne wrażliwe towary. Dokonano zmian w zakresie:

- rozszerzenia katalogu towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia o niektóre towary z kategorii stali, złota, elektroniki (telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne, takie jak tablety, laptopy, notebooki itp., konsole do gier wideo), metale nieżelazne, jak aluminium, ołów, cynk, cyna czy nikiel – przy jednoczesnym ograniczeniu stosowania tego mechanizmu w odniesieniu do towarów z kategorii elektroniki do przypadków, gdy łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji – bez kwoty podatku – przekroczy 20 000 zł;
- rozszerzenia katalogu towarów, których sprzedaż może być objęta instytucją odpowiedzialności podatkowej o srebro i platynę w postaci surowca i półproduktu, materiały eksploatacyjne do drukarek oraz cyfrowe aparaty fotograficzne;
- podwyższenia wysokości minimalnej i maksymalnej kaucji gwarancyjnej w przypadku dostaw paliw w związku z potwierdzoną istotną skalą nadużyć w branży paliwowej;
- rozszerzenia obowiązku miesięcznego rozliczania VAT m.in. na sprzedawców srebra i platyny w postaci surowca i półproduktu, materiałów eksploatacyjnych do drukarek oraz cyfrowych aparatów fotograficznych, tj. towarów objętych zakresem odpowiedzialności podatkowej nabywcy.

W ostatnich latach podejmowano kompleksowe działania analityczne i kontrolne dotyczące przestępczości związanej z obrotem złomem, stalą, elektroniką, paliwami płynnymi, metalami nieżelaznymi, towarami azjatyckimi oraz działalnością podmiotów mających siedzibę w wirtualnych biurach.

Wdrożono interaktywną platformę informacyjną o podmiotach podejrzewanych o udział w oszustwach w podatku od towarów i usług w handlu wewnątrzspółnotowym, mającą na celu poprawę skuteczności rozpoznawania i eliminacji oszustw podatkowych na terenie całego kraju. Funkcjonowanie platformy pozwala na bieżącą identyfikację podmiotów dokonujących oszustw, skrócenie czasu analiz, szybką identyfikację oszustwa podatkowego i jego lokalizacji w łańcuchu podmiotów oraz możliwość identyfikowania branż dotkniętych oszustwami podatkowymi.

Wszystkie działania podejmowane w celu wyeliminowania oszustw popełnianych w zakresie podatku VAT przyczyniają się do uszczelnienia systemu podatkowego i zwiększenia wpływów z tego podatku.

Należy przy tym zauważyć, że dochody z podatku VAT w 2014 r. wzrosły w stosunku do poprzedniego roku o 9,6%. Zaobserwowano też niewielki wzrost (2,8%) w stosunku do 2011 r. (...).”

W konkluzji należy stwierdzić, że udzielający tych odpowiedzi bronili głównie rozszerzenia krajowego odwrotnego obciążenia jako metody „uszczelnienia” tego podatku, mając przecież świadomość, że nie przyniosło to realnego wzrostu dochodów budżetowych i ograniczenia luki podatkowej oraz przyczyniło się do stałego zwiększania liczby deklaracji „zwrotowych” i kwot zwrotów tego podatku. Nie ukrywano kontaktów z podmiotami, w których interesie były te przepisy, potwierdzając udział interesariuszy w procesie ich tworzenia.

Podsumowanie

1. Uwarunkowania wskazane w odrębnych ekspertyzach Instytutu Studiów Podatkowych umożliwiły dokonanie wyłudzeń z majątku państwowego w rozmiarach zdiagnozowanych w Raporcie nr 2 na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015.

Jak wykazała niniejsza ekspertyza resort finansów i podległe mu organy miały świadomość metod wyłudzeń podatku od towarów i usług oraz zagrożeń wynikających z wadliwości przepisów prawa, które umożliwiały bądź ułatwiały omawiane zjawiska. Nie zastosowano jednak skutecznych rozwiązań, które ograniczyłyby wyłudzenia, w szczególności nie wykorzystano możliwości, jakie dawało przepisy Dyrektywy 2006/112/WE, zaś instrumenty, które na jej podstawie wprowadzono okazały się przeciwnie skuteczne: zamiast ograniczyć, spotęgowały skalę patologii (idzie przede wszystkim o rozszerzenie „krajowego” odwrotnego obciążenia).

2. Badając powyższe okoliczności należy sprawdzić:

- **działalność lobbingsową w dziedzinie tworzenia przepisów prawa: kto w rzeczywistości pisał wadliwe przepisy?**
- **działalność lobbingsową w dziedzinie interpretacji przepisów prawa przez organy administracji rządowej oraz sądy:** czy patologie interpretacyjne były wynikiem wpływu interesariuszy?
- **czy funkcjonariusze publiczni (urzędnicy, sędziowie oraz politycy) mieli kontakty z podmiotami zainteresowanymi destrukcją systemu podatkowego, a zwłaszcza z biznesem podatkowym,** który zabiegał o stanowienie przepisów „korzystnych dla podatników” (czyli ich klientów) oraz umożliwiających optymalizację podatkową,
- **kwoty wypłacone na rzecz biznesu podatkowego przez organy administracji rządowej z tytułu doradztwa, opinii i ekspertyz:** biznes twierdzi, że działa w celu „uszczelnienia systemu podatkowego”, mimo że zapewnia swoim klientom ucieczkę od podatków; jego kontakty z władzą publiczną są obciążone konfliktem interesów lub w istocie są przykrywką dla działań lobbystycznych mających na celu destrukcję tego systemu. Należy więc sprawdzić, ile resort finansów i inne organy administracji rządowej wypłaciły tym podmiotom pieniędzy i jakie były rzeczywiste lub pozorne tytuły tych wypłat,
- czy w strukturze administracji rządowej funkcjonowały **osoby reprezentujące biznes podatkowy** (np. „społeczni doradcy”) i **jaka była ich rzeczywista rola?**

Dane na ten temat pozwolą na wyjaśnienie rzeczywistego obrazu funkcjonowania naszego państwa, które tworzyło, interpretowało i stosowało przepisy prawa podatkowego w sposób sprzeczny z interesem publicznym i na szkodę uczciwych podatników.

Ważniejsze źródła

1. R. Bugaj, Polski system podatkowy pod presją kryzysu. Elementy diagnozy i sugestie do programu reformy, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2012;
2. D. Ćwikowski, M. Macudziński, P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł i nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów – uwagi de lege ferenda, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2008;
3. J. Czekaj, Skromne wyniki walki z luką VAT, Rzeczpospolita z dnia 8 maja 2018 r.;
4. J. Duży, Glosa do postanowienia SN z dnia 25.II.2014 r., „Prokuratura i Prawo” nr 10/2015 r.;
5. J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce; Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013 r.
6. T. Grzegorzczak, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, 4 wyd. Warszawa 2008 r.;
7. P. Jamróz, Luka w podatku od towarów i usług-zagrozenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w strefie euro i w Polsce, Sopot, maj 2015 r.;
8. A. Janiak, Konsekwencje błędnie wystawionych faktur wewnętrznych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2010;
9. P. Kardas, G. Łabuda: Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, „Prokuratura i Prawo” nr 3/2003 r.;
10. P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., „Prokuratura i Prawo” nr 12/2008 r.;
11. K. Kłoskowski, K. Łatka, Transakcje karuzelowe wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2007;
12. K. Kłoskowski, K. Łatka, Odliczanie podatku naliczonego z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany dla potrzeb podatku od towarów i usług – orzecznictwo sądów administracyjnych a praktyka organów podatkowych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2008;
13. A. Kubala, Transakcje łańcuchowe a VAT, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7-8/2009;
14. K. Łatka, Rozliczanie podatku od towarów i usług z tytułu przemieszczenia zaimportowanych towarów, zwolnionych z podatku od wartości dodanej w państwie dopuszczenia do obrotu, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2007;
15. K. Łatka, Należyta staranność dostawcy jako przesłanka zastosowania stawki 0% w dostawie wewnątrzwspólnotowej, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2009;
16. W. Modzelewski, Podatek naliczony studium teoretyczno-prawne z zakresu podatku od towarów i usług, Prawo finansowe rozprawy i dysertacje, zeszyt 23; Warszawa 2013 r.;
17. W. Modzelewski, VAT- szansa na lepszą ustawę, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2007;
18. W. Modzelewski, Nowotwory podatkowe – źródła powstania, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2008;
19. W. Modzelewski, Prywatyzacja tworzenia przepisów podatkowych – nasza nowa specjalność, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2009;
20. W. Modzelewski, Historia pewnej nowelizacji, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2009;
21. W. Modzelewski, W 2010 r. nie wykonamy dochodów z VAT-u, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2009;

22. W. Modzelewski, Co się stanie z VAT-em w tym roku? Czy można poprawić niezbyt mądrą dyrektywę rozporządzeniem UE?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2010;
23. W. Modzelewski, Popsucie podatków – udana operacja, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2010;
24. W. Modzelewski, Kilka refleksji o przyczynach obecnego kryzysu systemu podatkowego, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 6/2010;
25. W. Modzelewski, Polityka podatkowa sprzed dwudziestu lat, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2010;
26. W. Modzelewski, Podwyżka VAT: wszyscy zapłacimy za patologie legislacyjne, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2010;
27. W. Modzelewski, Ucieczka od sprawowania władzy. Czy tylko w podatkach?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2010;
28. W. Modzelewski, Podatkowe urojenia, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2011;
29. W. Modzelewski, Empiryczne zasady legislacji podatkowej – próba syntezy, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2011;
30. W. Modzelewski, Charakterystyka zmian w materialnym prawie podatkowym w latach 2008-2011 (część I), „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2012;
31. W. Modzelewski, Rok 2012 – rekordowe wyłudzenia zwrotów podatków, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2013;
32. W. Modzelewski, Odwrotne obciążenie przyczyna patologizacji podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2013;
33. W. Modzelewski, Tworzenie przepisów materialnego prawa podatkowego: problemy podstawowe, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2013;
34. W. Modzelewski, Dwudziestolecie podatku od towarów i usług: najgłębszy kryzys efektywności fiskalnej, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2013;
35. W. Modzelewski, Wyłudzenie zwrotów oraz uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – przyczyny i skala zjawiska, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2013;
36. W. Modzelewski, Ł. Sawczuk, Podatki obrotowe w Polsce 1994-2012, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2013;
37. W. Modzelewski, Bezprecedensowy przyrost długu publicznego skutkiem demontażu systemu podatkowego, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2013;
38. W. Modzelewski, Syntetyczny portret własny zharmonizowanego podatku od towarów i usług oraz akcyzy – za ostatnie 10 lat (2004-2014), „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2014;
39. W. Modzelewski, Czy szanujemy jeszcze nasze prawo podatkowe?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2016;
40. W. Modzelewski, Czy polski VAT „w najlepszym wydaniu”, przynoszący ponoć roczne straty wynoszące ponad 50 mld zł, jest dla nas nienaprawialny?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2016;
41. W. Modzelewski, Czy odbudowa systemu podatkowego w Polsce jest problemem ustrojowym?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 8/2016;
42. Prawo podatkowe, Komentarz do Dyrektywy 2006/112/WE Kodyfikacja Przepisów o VAT, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2008 r.;
43. Prawo podatkowe, Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług, W. Modzelewski (red.), wyd. 6, Warszawa 2011 r.;

44. M. Pudyn, Korzystne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz NSA dla branży obrotu złomem, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7-8/2012;
45. K. Radzikowski, Mechanizm odwrotnego obciążenia – sanacja czy destrukcja podatku od towarów i usług?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2018;
46. K. Radzikowski, Glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 października 2015 r., C-277/14 Stehecemp, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 4;
47. K. Radzikowski, Glosa do wyroku TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 Maks Pen EOOD, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 6;
48. K. Radzikowski, Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych – wybrane zagadnienia, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3;
49. K. Radzikowski, Obrót towarowy pomiędzy państwami członkowskimi UE a unikanie i uchylanie się od opodatkowania oraz wyłudzenia VAT, w: Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, C.H. Beck;
50. A. Romińska, Ratio legis opodatkowania dochodów nieujawnionych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2012;
51. M. Unisk, A. Kozakiewicz, Ustawa o podatku od towarów i usług – czas na nową ustawę, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2011;
52. A. Widawski, Projekt z dnia 31 lipca 2012 r. dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na nadużycia związane z podatkiem VAT, „Doradztwo podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2012;
53. L. Wilk, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006 r.;
54. Europejski Komitet Ekonomiczno- Społeczny, Opinia w sprawie: Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT –W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT (2011/C 318/14), Bruksela 14 lipca 2011 r.;
55. Instytut Studiów Podatkowych, Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014);
56. Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu, Luka podatkowa w podatku od towarów i Usług., Warszawa, 6 listopada 2012 r. HM Revenue & Customs (HMRC);
57. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT, W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, Bruksela 6 grudnia 2011 r.;
58. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Najwyższa Izba Kontroli;
59. Rada Unii Europejskiej – Komunikat prasowy, Sprawy gospodarcze i finansowe 9733/12, Bruksela 15 maja 2012 r.;
60. Raport NIK, Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów skarbu państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej;
61. Raport PwC, Straty Skarbu Państwa w VAT., maj 2013 roku Warszawa 27 maja 2013 r.;
62. Reckon, Study to Quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States DG Taxation and Customs Union 21 September 2009 r.;
63. REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Eighth report under Article 12 of Regulation (EEC, Euratom) n° 1553/89 on VAT collection and control procedures;
64. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 13 października 2011 r. w sprawie przyszłości podatku VAT (2011/2082 (INI)), Przyszłość podatku VAT, Bruksela 2011 r.;

65. Sprawozdanie B1a – Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, WHTAX;
66. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131., Warszawa 18 września 2017 r.;
67. The estimate of the value added tax revenue loss March 2012 Economic Analysis Institute for Financial Policy The Ministry of Finance of the Slovak republic, The estimate of the value added tax revenue loss., Slovak republic marzec 2012 r.;
68. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-5454/12) na interpelację poselską z dnia 4 czerwca 2012 r. nr 5454 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Orzechowskiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7147825A&view=6>
69. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-5893/12) na interpelację poselską z dnia 15 czerwca 2012 r. nr 5893 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Świącickiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=5FF7D19B&view=6>
70. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-6093/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6093 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Kierwińskiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=3BDA8D24&view=6>
71. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6240/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6240 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Górczyńskiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=15D24660&view=6>
72. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6482/12) na interpelację poselską z dnia 5 lipca 2012 r. nr 6484 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Izabeli Leszczyny
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0B0A2660&view=6>
73. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-11561/12) na interpelację poselską z dnia 8 listopada 2012 r. nr 11561 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Dariusza Rosatiego.
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7F3B4A18&view=6>
74. Odpowiedź Podsekretarza Wojciecha Kowalczyka (SPS-023-12756/12) na interpelację poselską z dnia 10 grudnia 2012 r. nr 12756 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Pyzika
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=24C056D1&view=6>
75. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-14726/13) na interpelację poselską z dnia 19 lutego 2013 r. nr 14726 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Rusieckiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=78A4B7D0&view=6>
76. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15491/13) na interpelację poselską z dnia 8 marca 2013 r. nr 15491 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Beaty Szydło
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6194F7E0&view=6>
77. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15590/13) na interpelację poselską z dnia 15 marca 2013 r. nr 15590 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Przemysława Willera
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6FDA0860&view=6>
78. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIPSPS-023-16579/13) na interpelację poselską z dnia 16 kwietnia 2013 r. nr 16579 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Ewy Malik oraz grupy posłów
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6BDE9996&view=6>
79. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIP-III-0700-23/1/13, DIP/2760/13) na interpelację poselską z dnia 11 czerwca 2013 r. nr 18545 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Grzegorza Tobiszewskiego
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=337C3399&view=6>
80. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-18967/13) na interpelację poselską z dnia 26 czerwca 2013 r. nr 18967 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Józefa Lassoty

- <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=652E1C15&view=6>
81. Odpowiedź Podsekretarza Agnieszki Królikowskiej (SPS-023-28444/14) na interpelację poselską z dnia 5 września 2014 r. nr 28444 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Macieja Orzechowskiego
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6C2F525A&view=6>
 82. Odpowiedź Podsekretarza Stanu Jarosława Nenemana (PT9.054.1.2015.APN.197) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 32801 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Krzysztofa Borkowskiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=32801>
 83. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT1.054.17.2015.ALX.381) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 33560 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Kazimierza Moskala
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33560>
 84. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT5.054.3.2015.WNJ.251) na interpelację poselską z dnia 13 lipca 2015 r. nr 33662 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Chmielowskiego
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33662>
 85. https://www.finanse.mf.gov.pl/hu/inne-podatki/formularze-wynik1/-/asset_publisher/Px5S/content/dochody-i-zwroty-w-vat-w-latach-2007-2017?_101_INSTANCE_Px5S_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fhu%2Finne-podatki%2Fformularze-wynik1%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Px5S%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2;
 86. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex:02006L0112-20160601>;
 87. https://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/ld8O/content/id/4139804;
 88. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf;
 89. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf;
 90. https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf;
 91. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf;
 92. http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426;
 93. <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/726759,Spada-liczba-kontroli-podatkowych-ale-rośnie-ich-efektywnosc.html>;
 94. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dział+kontrol+skarbowej+za+2015r..pdf>;
 95. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2014+rok.pdf>;
 96. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2013+rok.pdf>;
 97. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2012+rok>;
 98. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2011+rok>;
 99. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2010+rok>;

100. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2009+rok;>
101. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/2223602/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+za+rok+2016.pdf;>
102. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+celnej+I-IV+2015.pdf;>
103. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+I-IV+kwatał+2014.pdf;>
104. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+za+I-IV+kwartał+2013.pdf;>
105. http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+I-IV+kwartał_2012.pdf;
106. http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/biuletyn_statystyczny_sluzby_celnej_i-iv_kwartał_2011.pdf;
107. [http://ec.europa.eu/polska/news/150904_vat_pl.htm.](http://ec.europa.eu/polska/news/150904_vat_pl.htm)