



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

Raport nr 4
na temat przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług
w latach 2007-2015 – przyczyny wynikające ze zmian legislacyjnych

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. Najważniejsze zmiany przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., które sprzyjały ucieczce od podatku lub uzyskiwaniu zwrotów podatku	11
2. Uchylenie części art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczącej zobowiązania podatkowego („sankcji”) w wysokości 30% zniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia odliczenia i zwrotów.....	11
3. Odwrotne obciążenie w przypadku sprzedaży towarów na terytorium kraju przez podatników, którzy nie mieli w Polsce siedziby ani stałe miejsce prowadzenia działalności – art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.	12
4. Wprowadzenie odwrotnego obciążenia w obrocie krajowej, rozszerzenie załącznika nr 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.	14
5. Wprowadzenie normatywnego miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy – art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.	26
6. Destrukcyjne zmiany w zasadach fakturowania (art. 106b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).....	27
7. Kaucja gwarancyjna jako instrument zabezpieczający nieuczciwych podatników	30
8. Zmiana art. 113 ust 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – bezzasadne podwyższenie limitu zwolnienia do 150 tys. zł.	33
Podsumowanie.....	35
Ważniejsze źródła.....	39

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 obowiązanego 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 – wynikających ze zmian legislacyjnych – przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015**. Niniejszy raport stanowi kontynuację analizy przeprowadzonej w Raporcie 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, w Raporcie nr 2 na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 oraz w Raporcie nr 3 na temat przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 (przyczyny wynikające z orzecznictwa sądowego i praktyki administracyjnej).

Podatek od towarów i usług od dnia 1 maja 2004 r. reguluje ustawa 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.;

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.

- 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;
- 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. Jak wskazano we wcześniejszych ekspertyzach, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. powstała poprzez:

- a) przepisanie przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. (zmiana tylko numeracji);
- b) dopisanie rozwiązań charakterystycznych dla podatku od wartości dodanej w wersji wewnątrzwspólnotowej, które dotyczyły zwłaszcza: obrotów wewnątrzwspólnotowych, miejsca dostawy oraz 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.

Jak wskazano we wcześniejszych ekspertyzach, 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:

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 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”

- 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;
- 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 wady wspólnotowej wersji tego podatku były już 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. Straty fiskalne w podatku od towarów i usług zostały spowodowane wieloma czynnikami dotyczącymi tworzenia przepisów prawa lub ich interpretacji (administracyjnej i sądowej) oraz zaniechań władzy. Wszelkie działania podejmowane w tych latach, które miały na celu ograniczenie wyłudzeń, nie zmniejszyły tzw. luki w dochodach budżetowych z tego podatku.

Chociaż straty w dochodach budżetowych z podatku od towarów i usług (niezapłacony podatek, bezzasadny zwrot podatku) mogą być szacowane różnymi metodami, wszystkie szacunki potwierdzają tezę, że w latach 2007-2015 utracono bezpowrotnie istotną część tych dochodów, zaś ucieczka od tego podatku i wyłudzenie zwrotów były w tym okresie najbardziej opłacalną działalnością przestępczą, o wyższej rentowności niż inne oszustwa. **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.**

3. Gdy od dziesięciu lat Polska traci rok w rok, w zgodnej ocenie, nawet kilkadziesiąt miliardów złotych dlatego, że mamy patologiczny podatek, trzeba odpowiedzieć na pytanie: **jakie są przyczyny powstania tak kosztownej dla naszego kraju wersji podatku od wartości dodanej, w tym współczesnego, polskiego podatku od towarów i usług.** Odpowiedź na fundamentalne pytanie dla niniejszego raportu wykracza poza zakres wąsko rozumianej problematyki podatkowej. Jest to pytanie o sposób funkcjonowania państwa, które:

- 1) tworzyło prawo podatkowe w sposób sprzeczny z interesem publicznym, afirmując zwłaszcza inwestycje legislacyjne, w tym prawie podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania lub uzyskiwaniem nienależnych zwrotów (lobbying, interesariusze, klientelizm),
- 2) stosowało się oraz interpretuje przepisy prawa podatkowego w interesie podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania lub wyłudzeniem zwrotów tego podatku, jednocześnie lekceważąc lub wprost nie stosując przepisów prawa ustanowionego przez ustawodawcę, które chronią interes publiczny, afirmując ich interpretację *contra legem*, sprzyjając ucieczce od podatków lub otrzymywaniu w istocie nienależnych zwrotów,
- 3) prawdopodobnie wykorzystywało ten podatek do nieuczciwej walki w celu eliminacji konkurencji (przykładowo, gdy przedsiębiorca będący podatnikiem tego podatku zagroził mającym związek z władzą konkurentom, pojawiali się w niej kontrolerzy, którzy wykrywali prawdziwe lub wyimaginowane oszustwa podatkowe): problem ten był wielokrotnie przedmiotem zainteresowania dziennikarzy śledczych oraz publicystów, lecz nie został zbadany w piśmiennictwie *stricte* naukowym.

Trzeba również wskazać na „środowisko ekonomiczne”, w którym funkcjonuje wspólnotowa wersja podatku od towarów i usług, zresztą jednocześnie je tworząc. Ma ono wiele negatywnych cech:

- po pierwsze, powstała i generuje wielkie zyski „**równoległa gospodarka**”, formalnie udokumentowana i zaewidencjonowana, której opłacalność gwarantują patologie tego podatku; gdyby ich nie było, nie powstałby ów sektor gospodarki,
- po drugie, istnieje całkowicie **fikcyjna gospodarka**, również w pełni udokumentowana i ewidencjonowana, gdzie nie ma jakiegokolwiek realnej działalności (czysta fikcja), która finansowana jest z nienależnych zwrotów tego podatku; to jest zorganizowana przestępczość (żadni tam „podatnicy”), którzy tworzą największą mafię świata,
- po trzecie, uczciwe interesy, czyli realnie istniejące firmy, **przegrywają z konkurencją tworzoną przez „równoległą gospodarkę”**, bo oferuje ona towary i usługi z rabatami, które są finansowane z niezapłaconego podatku lub z nienależnie uzyskanych zwrotów,
- po czwarte, **ludzie, którzy zarabiają dzięki patologiom tego podatku, mają wielkie wpływy i robią wiele dla zatarcia różnicy między swoim „biznesem” a rzeczywistą gospodarką**: ich celem jest to, aby każdy przedsiębiorca był choć trochę „umoczony” w oszustwa.

4. Przyczyny głębokiej patologizacji podatku od towarów i usług w badanym okresie należy podzielić na pięć grup:

- a) **przyczyny wynikające z treści przepisów prawa**, które umożliwiają lub ułatwiają ucieczkę od podatku lub uzyskanie nienależnych zwrotów,
- b) **przyczyny wynikające z judykatury krajowej i wspólnotowej**, kształtującej stosowanie oraz interpretację przepisów w sposób sprzyjający lub umożliwiający ucieczkę od podatku lub uzyskanie nienależnych zwrotów,
- c) **przyczyny wynikające z działalności interpretacyjnej ministra właściwego do spraw finansów publicznych i podległych mu organów**, sprzyjające lub ułatwiające powyższe działania,
- d) **przyczyny wynikające z upowszechnienia w Polsce oszukańczych metod ucieczki od podatków lub wyłudzenia zwrotów przez podmioty specjalizujące się w unikaniu opodatkowania**, w tym przez biznes podatkowy (optymalizacyjny), który wypróbował je w innych państwach członkowskich, a w Polsce korzystał z przyzwolenia władzy publicznej nie reagującej na te patologie.

Należy zadać pytanie o genezę patologizacji podatku od towarów i usług w wersji uregulowanej ustawą z dnia 11 marca 2004 r.: dlaczego stał się on wielkim polem rozwoju działań optymalizacyjnych, a przede wszystkim dlaczego władze wielu (większości?) państw UE – w tym władze naszego kraju – tolerowały, a być może wspierały te praktyki? Czy formalni uczestnicy procesu legislacyjnego, czyli w kolejności minister właściwy do spraw finansów publicznych, rząd, sejm, senat i prezydent RP tworzyli tu często parawan, za którym działał ten, kto faktycznie rządził tworzeniem prawa RP w naszym kraju. Być może nikt nie chciał wiedzieć, w czym faktycznie uczestniczy. Wielokrotnie ostrzegano publicznie, że powstałe w ten sposób przepisy podatkowe przyniosą tylko szkody dochodom publicznym, a ich faktyczni autorzy działają tylko w swoim interesie chcąc zarobić na ustawodawcy, a faktycznie na uczciwych podatnikach, którzy płacą ten podatek. Pośrednikiem w tworzeniu przepisów podatkowych był często wspomniany już biznes podatkowy: zarówno ten zagraniczny, jak i krajowy, który już od lat zajmuje się również **działalnością lobbingsową**. Urósł dzięki temu do nieznanych w przeszłości rozmiarów, zarobił wielkie, nieosiągalne w zwykłych warunkach dochody, okrzyknął się wyłącznym ekspertem podatkowym, a przede wszystkim uzyskał dostęp do politycznych i urzędniczych gabinetów. Lobbying jest oczywiście działalnością legalną i nie można za to nikogo ukarać. Należy zgodzić się z poglądem, że przepisy podatkowe powinni pisać politycy działający w interesie publicznym, a eksperci, którzy je faktycznie piszą, nie powinni pozostać w konflikcie interesów, np. zajmując się – obok pisania przepisów – na co dzień optymalizacją podatkową również przy pomocy umów luksemburskich i od niedawna również uszczelnianiem (jakoby) systemu podatkowego.

Aby wyjaśnić przyczyny tych patologii należy zbadać, kto bezpośrednio i pośrednio lobbował za wprowadzeniem wadliwych przepisów tej ustawy, kto uzyskał z tego tytułu korzyści oraz ile wynosiło (i od kogo) uzyskane z tego tytułu wynagrodzenie.

5. Raport analizuje przyczyny wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 w zakresie przyczyn wynikających ze zmian legislacyjnych.

Analizą nie objęto skutków fiskalnych:

- 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. Najważniejsze zmiany przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., które sprzyjały ucieczce od podatku lub uzyskiwaniu zwrotów podatku

W latach 2007-2015 wprowadzono wiele zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. Część z nich sprzyjała lub wręcz tworzyła zachętę dla działań mających na celu ucieczkę od podatku lub uzyskanie zwrotów podatku. Do najważniejszych tego rodzaju zmian należy zaliczyć:

- uchylenie ust. 4-8 art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 56 lit. b) ustawy 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): wejście w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.,
- zmiana brzmienia ust. 2 art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 7 lit. b) ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz – Prawo o miarach (Dz.U. 2011 nr 64 poz. 332): wejście w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.,
- dodanie pkt 7 i 8 w ust. 1 art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. art. 1 pkt 7 lit. a) ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz – Prawo o miarach (Dz.U. 2011 nr 64 poz. 332): wejście w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.,
- zmiana brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (wprowadzenie załącznika nr 11) – art. 1 pkt 7 lit. a) ustawy 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): wejście w życie z dniem 1 lipca 2011 r.,
- zmiana brzmienia załącznika nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1027): wejście w życie z dniem 1 października 2013 r.,
- zmiana brzmienia art. 17 ust. pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz załącznika nr 11 do ustawy – art. 1 pkt 1 lit. a) i pkt 19 ustawy 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): wejście w życie z dniem 1 lipca 2015 r.
- wprowadzenie art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 195 poz. 1504): wejście w życie z dniem 1 października 2010 r.,
- dodanie art. 106a-106q ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 50 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 35): wejście w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.,
- wprowadzenie działu Xa ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1027): wejście w życie z dniem 1 października 2010 r.
- zmiana brzmienia art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 215 poz. 1666): wejście w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

W dalszej części raportu zostaną omówione te przepisy wraz z przytoczeniem oficjalnych uzasadnień, które często wprowadzały w błąd ustawodawcę co do faktycznych przyczyn powstania oraz skutków tych regulacji.

2. Uchylenie części art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczącej zobowiązania podatkowego („sankcji”) w wysokości 30% zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia odliczenia i zwrotów

Zgodnie z art. 109 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r., w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej lub kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku

naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określał wysokość tego zobowiązania lub kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustalał dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania lub zawyżenia kwoty zwrotu. Przepisy te miały odpowiednie zastosowanie, gdy podatnik zawyżył kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy lub gdy wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu podatku naliczonego, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego, a także gdy nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego. Sankcja nie mogła być jednak nałożona, jeżeli podatnik skorygował odpowiednio deklarację przed wszczęciem kontroli i uiścił kwotę zaległości z odsetkami za zwłokę. Organ podatkowy nie ustalał również dodatkowego zobowiązania podatkowego, gdy zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiązało się z przedwczesnym ujęciem podatku należnego z tytułu dostawy lub świadczenia usługi.

Uchylenie tych przepisów nastąpiło z inicjatywy resortu finansów, lecz było również przedmiotem jawnego, lobbingu podmiotów zajmujących się międzynarodowym unikaniem opodatkowania. Lobbing ten wprowadził w błąd Sejm RP, gdyż przytaczał fałszywe argumenty, że przepisy te są (jakoby) niezgodne z prawem UE.

Ustawodawca z dniem 1 grudnia 2008 r. uchylił przepisy dotyczące powyższych sankcji (art. 1 pkt 56 lit. b) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw). **Był to historyczny błąd, który rozpoczął proces rozpadu tego podatku. Przepisy te wprowadzono oszukując Sejm, że są one sprzeczne z prawem UE, mimo że TSUE już kilka miesięcy później stwierdził, że jest odwrotnie¹⁵.**

Zapewne należy wyjaśnić, kto i ile zainwestował w lobbing mający na celu uchylenie tych przepisów.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. nr 209 poz. 1320).

*„(...) Uchylenie ust. 4-8 w art. 109 eliminuje funkcjonowanie w przepisach o podatku od towarów i usług tzw. sankcji, tj. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego w przypadkach zaniżenia zobowiązania podatkowego przez podatnika. Odstąpienie od stosowania tego rozwiązania **wychodzi na przeciw oczekiwaniom przedsiębiorców** (podkreślenie – autorzy Raportu).*

Konsekwencją zmian w art. 109 w zakresie tzw. sankcji jest zmiana art. 110 (pkt 54 projektu) (...).”

Tylko tyle napisano uzasadniając tak istotną zmianę w tym podatku. Autorzy tego stwierdzenia **wprowadzili w błąd ustawodawcę, bo uchylenie tych sankcji „wychodziło naprzeciw” nie „przedsiębiorcom”, lecz oszustom podatkowym.**

3. Odwrotne obciążenie w przypadku sprzedaży towarów na terytorium kraju przez podatników, którzy nie mieli w Polsce siedziby ani stałe miejsce prowadzenia działalności – art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

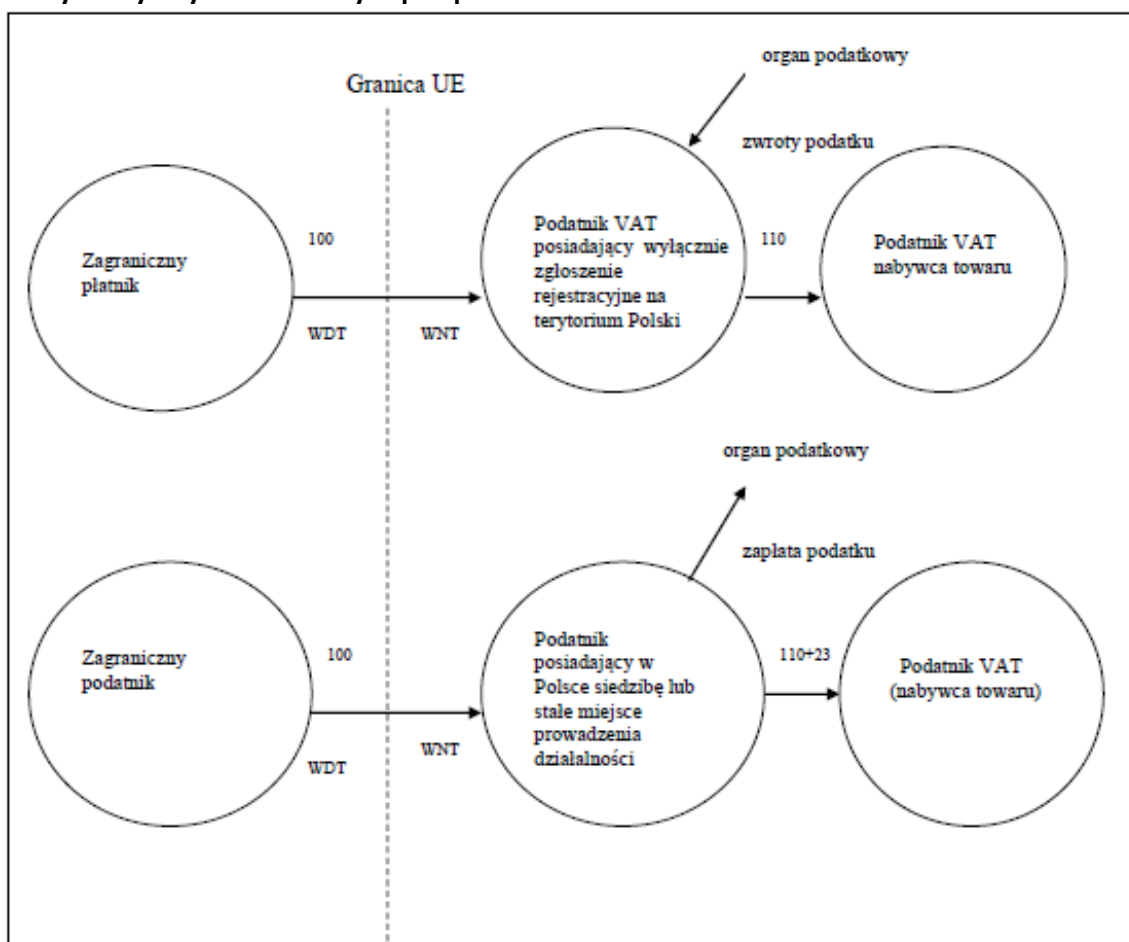
Od dnia 1 kwietnia 2011 r. na dwa lata (do dnia 31 marca 2013 r.) faktycznie wprowadzono stawkę 0% w tym podatku **dla wszystkich podatników sprzedających wszelkie towary na terytorium kraju, którzy mieli tylko tzw. podmiotowość rejestracyjną** (brak siedziby lub stałego miejsca działalności w Polsce). Zgodnie z nowelizacją ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz – Prawo o miarach, w art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadził przywilej krajowego odwrotnego obciążenia w przypadku sprzedaży wszystkich towarów (bez wyjątku) na terytorium kraju przez podatników, którzy nie mieli w Polsce siedziby lub miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności.

¹⁵ Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. (C-502/07 K-1 Sp. z o.o.). Dopiero na mocy ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. został dodany rozdział 5 (obejmujący artykuły 112b-112c), w którym określono zasady ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego.

W latach 2004-2011¹⁶ obowiązywała zasada, że rejestracja zgodnie z art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dla potrzeb podatku tych podmiotów skutkowała tym, że stawał się on podatnikiem na zasadach ogólnych – na tym dostawcy ciążył obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów. **Zmiana wprowadzona tą nowelizacją polegała na tym, że obowiązek podatkowy z tego tytułu ciążył formalnie na nabywcy będącym podatnikiem tego podatku. Dzięki tym przepisom wystarczyło wywieźć z Polski towar i go zaraz przywieźć, aby zaferować go bez podatku należnego.** Tak handlowano w Polsce m.in. stałą, materiałami budowlanymi, paliwami i wieloma innymi towarami. Tym samym każdy (bez wyjątku) towar formalnie pochodzący z innego państwa UE mógł być sprzedany w kraju bez podatku należnego¹⁷, co dawało nieograniczone pole dla swoistych transakcji optymalizacyjnych **ze szkodą dla krajowych podatników, którzy musieli oferować towary wraz z podatkiem należnym.** Doprowadziło to nie tylko do spadku dochodów budżetowych w tym okresie oraz nieuczciwej konkurencji w stosunku do krajowych producentów, lecz również do zniszczenia części handlu hurtowego posiadającego magazyny na terytorium kraju, który również musiał oferować towary wraz z podatkiem należnym.

Luka ta była jednak zbyt czytelna, więc „po cichu” zlikwidowano ją z dniem 1 kwietnia 2013 r. (art. 1 pkt 14 lit. a) ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw).

Prawdopodobnie wprowadzenie tej luki **było wynikiem inwestycji legislacyjnej, która miała dać komuś (komu?) możliwość unikania opodatkowania i uzyskania „legalnych” zwrotów.** Zapewne należy sprawdzić, **kto był faktycznym autorem tych przepisów.**



Schemat nr 1. Odwrotne obciążenie obowiązujący podatnika, który nie ma siedziby lub stałego miejsca działalności na terytorium kraju (1 kwietnia 2011 r. – 31 marca 2013 r.)

¹⁶ Zasada ta obowiązywała również w latach 1993-2004 pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r.

¹⁷ Nabycie wewnątrzspółnotowe tych towarów nie rodzi jakiegokolwiek obciążenia fiskalnego.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 18 marca 2011 o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz- Prawo o miarach (Dz. U. z 2011 r. nr 64 poz. 332)

„(...) W art. 17 ust. 2 proponuje się, aby w przypadku gdy świadczącym usługi lub dokonującym dostawy towarów na terytorium kraju jest podmiot nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, podatnikiem z tytułu tych czynności był zawsze usługobiorca lub nabywca towarów. Obecnie przepisy w takich przypadkach wskazują, że podatnikiem jest usługobiorca lub nabywca towarów, ale z wyjątkiem przypadków, gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów rozliczy należny podatek (od tego wyjątku są pewne odstępstwa, np. dostawa gazu w systemie gazowym). **Obecne uregulowania mogą prowadzić do nieporozumień co do tego, kto i kiedy powinien (może) rozliczyć podatek. Prostszy sposób zarówno dla podatników, jak i administracji podatkowej jest wprowadzenie zasady, że w tego rodzaju transakcjach zawsze podatek rozlicza nabywca usługi lub towaru** (podkreślenie – autorzy Raportu) (wyjątkiem od tej zasady byłyby usługi związane z nieruchomościami świadczone przez podmiot, który zarejestrował się dla VAT w Polsce) (...)”.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 7 grudnia 2012r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35)

„(...) Istotną zmianą jest dodanie w przypadku podatników nabywających towary od dokonującego ich dostawy na terytorium kraju podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju wymogu braku rejestracji tego podatnika zgodnie z art. 96 ust. 4 (art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o VAT). Dotychczasowa analiza dokonywanych przez tego rodzaju podmioty transakcji towarowych nie wskazuje, aby był to segment podatny na nadużycia podatkowe bardziej niż w przypadku transakcji dokonywanych przez podmioty krajowe. **Proponuje się zatem we wskazanym zakresie odejście od stosowania zasady odwróconego obciążenia i rozliczania tych transakcji na zasadach ogólnych** (podkreślenie – autorzy Raportu) (...)”.

W pierwszym uzasadnieniu wprowadzono w błąd ustawodawcę, że idzie tu o jakieś „uproszczenie”. Drugie uzasadnienie, przeczy samo sobie: skoro „nie był to segment podatny na nadużycia”, to dlaczego zlikwidowano ten przywilej? Wprowadzono więc w błąd ustawodawcę.

Należy więc uzyskać informację, jakie kwoty podatku wpłacili do budżetu podatnicy posiadający wyłączenie rejestrację VAT w latach 2004-2011, a ile im zwrócono podatku w okresie od kwietnia 2011 r. do marca 2013 r.

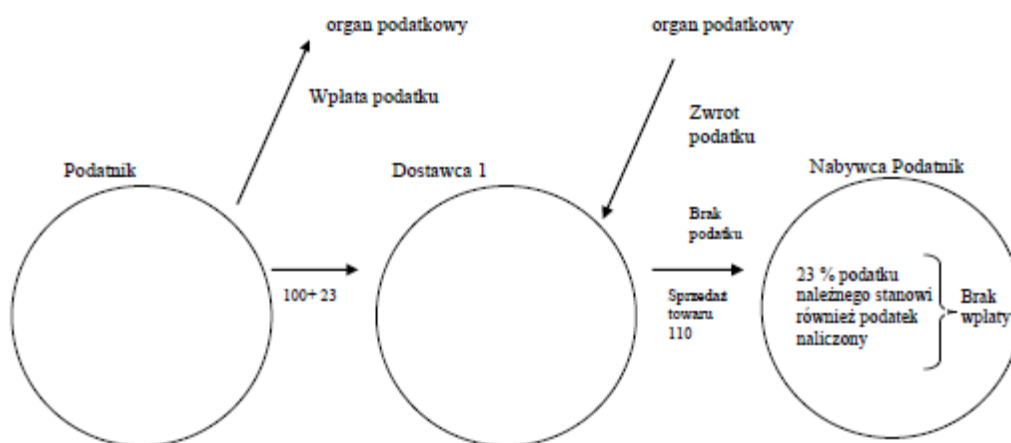
4. Wprowadzenie odwrotnego obciążenia w obrocie krajowej, rozszerzanie załącznika nr 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Od 2004 r. występują aż cztery przypadki, gdy podatnikiem jest nabywca towarów lub usługobiorca. Obok tradycyjnego importu usług, który występował już w latach 1993-2004, pojawiło się:

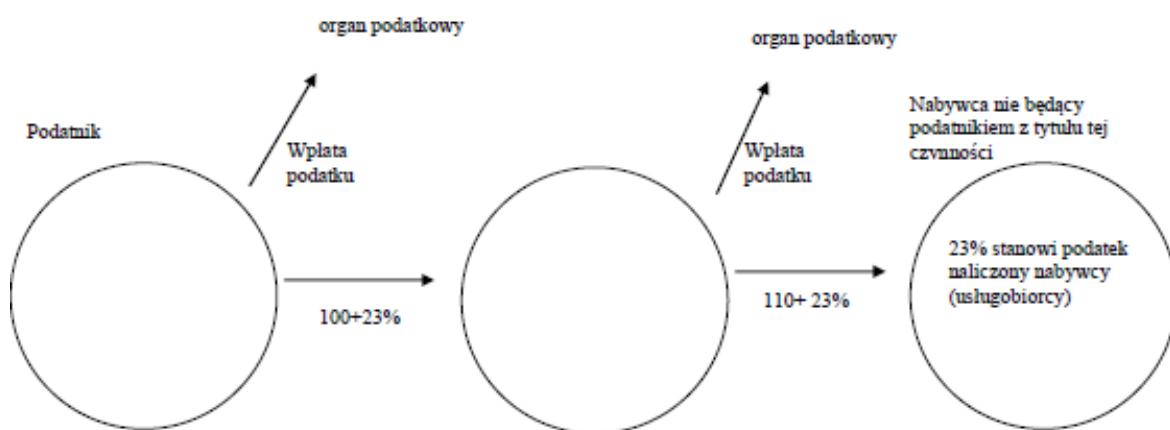
- 1) nabycie wewnątrzwspólnotowe towarów,
- 2) nabycie towarów lub usług od podatnika innego państwa, gdy miejscem dostawy (świadczenia) jest Polska,
- 3) nabycie usług, gdy zarówno usługodawca jak i usługobiorca są podatnikami tego podatku a miejscem świadczenia usługi jest Polska,
- 4) nabycie towarów w analogicznym jak w pkt 3 przypadku.

W przypadku 1) i 2) istnieje w pewnym sensie obiektywne uzasadnienie dla tej koncepcji, ponieważ podmiot wykonujący czynność jest poza polską jurysdykcją. Kogo wtedy można formalnie opodatkować? Albo polskiego kontrahenta gdy jest podatnikiem – jeżeli nabywa towary lub usługi jako podatnik, albo trzeba kazać wykonującemu czynność przymusowo zarejestrować się w Polsce jako podatnik. Drugi sposób ma wiele wad, bo może on nie podporządkować się temu nakazowi: może również nie zapłacić należnych zobowiązań, a ich egzekucja z majątku podmiotu zagranicznego jest z zasady niemożliwa.

Wątpliwości, i to zasadnicze, budzi sens zmiany podmiotu podatku w przypadkach wymienionych w pkt 3) i 4). Jeżeli obie strony czynności są podatnikami, a miejscem świadczenia jest Polska, to po co zmieniać podmiot podatku na nabywcę (usługobiorcę)? W jednym przypadku mogłoby to być uzasadnione fiskalnie: gdy nabywcą towarów (usługobiorcą) jest podatnik zwolniony podmiotowo: wtedy jego podatek należny z tytułu zakupu jest jego zobowiązaniem podatkowym. Gdy jednak nabywca (usługobiorca) – czyli podatnik, nabywa towar (usługę) do czynności dających prawo do odliczenia? Nie występuje tu jakiegokolwiek zobowiązanie fiskalne, bo jego podatek należny równa się podatkowi naliczonemu. Budżet bezpośrednio na tym traci, gdyż: dostawca (usługodawca), nie będący podatnikiem, nie ponosi żadnego ciężaru podatkowego (brak podatku należnego), lecz wykonujący czynność ma jednak prawo do zwrotu różnicy podatku, gdyż **krajowe odwrotne obciążenie rodzi ten sam skutek prawny co stawka 0%**. **Nabywca (usługobiorca), czyli podatnik, nie ponosi jakiegokolwiek ciężaru z tego tytułu, bo jego podatek należny jest jednocześnie podatkiem naliczonym.**



Schemat nr 2. Likwidacja efektywnego opodatkowania przy pomocy tzw. krajowego odwrotnego obciążenia.



Schemat nr 3. Faktyczne opodatkowanie tej samej czynności, gdy nie ma krajowego odwrotnego obciążenia a podatnikiem jest dostawca (usługodawca).

Aby wyłudzić nienależny zwrot podatku, wystarczy kupić i sprzedać towary objęte krajowym odwrotnym obciążeniem, nie trzeba go nawet pozornie wywozić za granicę w celu wykazania stawki 0% z tytułu WDT.

Poprzez ciągle wydłużanie w latach 2011-2015 listy towarów i usług, które są objęte tym przywilejem, zwłaszcza:

- sprzedaż praw do emisji gazów cieplnych – 2011 r.,
- dostawa złomu, odpadów i surowców wtórnych – również w 2011 r.,
- dostawa stali i miedzi – 2013 r.,
- dostawa pozostałych metali kolorowych i większość elektroniki – 2015 r.,

liczba deklaracji ze zwrotem podatku wzrasta z każdym rokiem (do jednego miliona rocznie). **Wykluczało to możliwość ich rzetelnego sprawdzenia przez organy skarbowe.**

Rozszerzenie zakresu przedmiotowego tego przywileju następowało na podstawie następujących ustaw:

- z dnia 18 marca 2011 o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (art. 1 pkt 7 lit. d) ustawy) (Dz. U. z 2011 r. nr 64 poz. 332): wejście w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.,
- 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 (art. 1 pkt 7 lit a) ustawy) (Dz. U. z 2011 r. nr 134 poz. 780): wejście w życie z dniem 1 lipca 2011 r.,
- z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (art. 1 pkt 7) (Dz. U. z 2013 r. poz. 1027): wejście w życie z dniem 1 października 2013 r.,
- z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (art. pkt 1 lit a) oraz pkt 19) (Dz. U. z 2015 r. poz. 605): wejście w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

Występuje tu również charakterystyczna prawidłowość: po objęciu danego towaru owym przywilejem gwałtownie rosła ich sprzedaż na rynku krajowym i natychmiast spadają obroty wewnątrzspółnotowe. Powód tego fenomenu jest bardzo prosty: **aby wyłudzić zwroty podatku przy pomocy obrotu tymi towarami nie trzeba ich jałowo wozić tam i z powrotem do innych państw członkowskich UE.** Najbardziej spektakularnym przypadkiem były wyroby stalowe, których sprzedaż w kraju po objęciu tym przywilejem – według opublikowanych danych – wzrosła o prawie sto procent, zaś obroty wewnątrzspółnotowe (wywóz i przywóz) spadły o ponad połowę

Wbrew uporczywej dezinformacji, że rozszerzenie na kolejne grupy wyrobów i usług krajowego odwrotnego obciążenia (załącznik nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) prowadziło (jakoby) do zmniejszenia wyłudzeń zwrotów tego podatku, było wręcz odwrotnie. Publiczne dane na temat dochodów budżetowych potwierdzające tezę, że w tym okresie **nastąpił realny, a nawet nominalny spadek dochodów budżetowych oraz stale rosła luka podatkowa** (zob. Raport nr 2 na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015). Lata 2011-2015 są okresem najgłębszego realnego spadku udziału dochodów z tego podatku w PKB, nie wykonano nawet bardzo skromnych prognoz dochodów za poszczególne lata, a rosły wyłącznie zwroty w tym podatku i zaległości podatkowe.

Projektodawcy oficjalnie uzasadnili potrzebę wprowadzenia „mechanizmu odwrotnego obciążenia” do obrotu krajowego w następujący sposób.

Wyciąg z uzasadnienia zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach z dnia 18 marca 2011 roku (Dz. U. z 2011 r. nr 64 poz. 332)

„(...) W ww. przepisach zaproponowano regulacje, których celem jest zmiana w systemie naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie surowcami wtórnymi – złomem oraz w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych.

Zmiana ta polega na przesunięciu, w przypadku gdy sprzedawca i nabywca są podatnikami, o których mowa w art. 15, obowiązku podatkowego rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu dostawy złomu oraz przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych ze sprzedawcy na nabywcę. Jednocześnie nabywcom i usługobiorcom przysługiwałoby prawo do odliczenia podatku jako podatku naliczonego na ogólnych

zasadach, który z tytułu dokonania na ich rzecz dostawy lub świadczenia usług byłyby u nich podatkiem należnym.

Zaproponowane rozwiązania odpowiadają przepisom unijnym. Na stosowanie mechanizmu polegającego na przesunięciu obowiązku zapłaty podatku VAT na osobę, na rzecz której jest dokonywana dostawa złomu lub świadczona jest usługa przeniesienia uprawnień do emisji ww. gazów, zezwalają odpowiednio przepisy art. 199 i 199a ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, które stanowią odpowiedź na obserwowaną skalę oszustw podatkowych w tych sektorach.

Wprowadzenie przez Polskę mechanizmu odwróconego obciążenia w odniesieniu do usług polegających na przenoszeniu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych będzie się wiązać z koniecznością powiadomienia Komisji o stosowaniu tego rozwiązania oraz przekazaniu informacji wymaganych przepisami ww. dyrektywy 2006/112/WE.

Konsekwencją zmiany dot. rozliczania złomu jest odejście od określania w sposób szczególny obowiązku podatkowego dla dostaw złomu i zastosowania w tym zakresie zasad ogólnych. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami obowiązek podatkowy z tytułu dostawy złomu stalowego i żeliwnego, złomu metali nieżelaznych (z wyłączeniem złomu z metali szlachetnych) powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, z tym że:

- w przypadku złomu newsadowego, nie później niż 20. dnia, licząc od dnia wysyłki złomu do jednostki, która dokonuje kwalifikacji jakości,
- w przypadku złomu wsadowego – nie później niż 30. dnia, licząc od dnia wysyłki złomu.

Proponowane zmiany dot. złomu polegają na:

- 1) dodaniu do kręgu podatników podatku od towarów i usług, określonych w art. 17 ust. 1 ww. ustawy, podmiotów będących nabywcami złomu, jeżeli dokonującym jego dostawy na terytorium kraju jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia podmiotowego określonego w art. 113, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2; zasadę tę stosuje się, jeżeli nabywca jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 (art. 1 pkt 6 lit. a i c projektu),
- 2) uchyleniu przepisu art. 19 ust. 13 pkt 5 ww. ustawy, zgodnie z którym obowiązek podatkowy dla dostaw złomu powstaje na zasadach szczególnych (uchylenie tego przepisu powoduje, że będzie miała tutaj zastosowanie zasada ogólna) – art. 1 pkt 7 projektu,
- 3) określeniu podstawy opodatkowania przy dostawie złomu, dla której podatnikiem jest jego nabywca (art. 29 ust. 18a ustawy). Podstawą opodatkowania przy nabyciu złomu będzie kwota, którą nabywca będzie obowiązany zapłacić (art. 1 pkt 8 lit. c projektu ustawy).

Zaproponowane zmiany do art. 17 ust. 1 ustawy o VAT mają na celu między innymi wyeliminowanie mechanizmów rozliczania VAT wykorzystywanych przez podatników nadużywających prawa do odliczenia podatku naliczonego za pomocą tzw. „słupów”, jak i wystawiania „pustych faktur”.

Analogiczne zmiany do tych wprowadzonych dla dostaw złomu (z wyjątkiem zmiany w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego) proponuje się wprowadzić do czynności w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług zmiany w systemie naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych (przez system odwróconego obciążenia) następuje na podstawie opcjonalnego okresowego rozwiązania wprowadzonego do wspólnotowych przepisów VAT dyrektywą Rady 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r.

Wprowadzane rozwiązanie ma na celu zwalczanie nadużyć finansowych w sektorze handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (nadużycia tego rodzaju zostały wskazane przez administracje podatkowe niektórych państw członkowskich jako istotny problem). W wyniku zaproponowanych zmian polegających na wprowadzeniu mechanizmu odwróconego obciążenia do transakcji handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych odbywających się między podatnikami VAT, **to usługobiorca**

stanie się odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT i w praktyce jednocześnie będzie deklarował oraz odliczał ten podatek (podkreślenie – autorzy Raportu).

Dla podjęcia decyzji o skorzystaniu z istniejącej w przepisach wspólnotowych opcji duże znaczenie ma fakt, iż kilkanaście państw członkowskich UE wprowadziło już, a kolejne mają zamiar wprowadzić, przedmiotowe rozwiązanie do swoich ustawodawstw. W takiej sytuacji nie jest wykluczone ryzyko przenoszenia się oszustw z państw, które przedmiotowy środek wprowadziły, do państw niekorzystających z takiej opcji (np. Polska).

Wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia w odniesieniu do ww. czynności skutkuje koniecznością dostosowania przepisów art. 86 ust. 2 pkt 4 i ust. 10 pkt 2, art. 87 ust. 6 pkt 3, art. 99 ust. 9, art. 106 ust. 1a i 7 oraz art. 113 ust. 13 ustawy o VAT (...)

Uzasadnienie wprowadzało w błąd ustawodawcę, bo w krajowym odwrotnym obciążeniu odbiorca nic nie płaci do budżetu z tytułu tej transakcji: należy sprawdzić, kto uzyskał korzyści z tytułu likwidacji opodatkowania sprzedaży złomu i prawa do emisji gazów cieplarnianych, kto lobbował za ich wprowadzeniem i ile budżet stracił w wyniku nieopodatkowania tych transakcji.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy 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. z 2011 r. nr 134 poz. 780)

*„(...) Zaproponowana zmiana w art. 17 ust. 1 pkt 7 (art. 1 pkt 3 projektu ustawy) ustawy o VAT ma na celu **doprecyzowanie** (co to znaczy? – przypis autorzy Raportu) katalogu odpadów przetwarzalnych, do których stosuje się objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia (ang. reverse charge mechanizm). Podkreślenia wymaga, że obecny zakres stosowania tego mechanizmu został poszerzony o takie towary, jak zużyte akumulatory elektryczne czy odpady szklane, gumowe i z tworzyw sztucznych. Mechanizm odwróconego obciążenia zmieniający system naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie złomem, polegający na przesunięciu obowiązku podatkowego rozliczenia tego ze sprzedawcy na nabywcę, wprowadzony został ustawą 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). Rozwiązanie to z uwagi na brak definicji ustawowej złomu powoduje wątpliwości interpretacyjne, przez co nie w pełni realizuje cel, dla którego zostało wprowadzone, tj. wyeliminowania patologii w obrocie surowcami wtórnymi, skutkujących uszczupleniami w dochodach budżetu państwa oraz zakłócających konkurencję gospodarczą.*

Proponuje się zatem wprowadzenie do ustawy o VAT załącznika nr 11 (art. 1 pkt 22 projektu ustawy) zawierającego katalog towarów, których dostawa objęta byłaby systemem ww. rozliczenia podatku. Dzięki tej zmianie podatnicy uczestniczący w transakcjach na rynku surowców wtórnych zyskaliby pewność prawną, w przypadku których dostaw, osobą zobowiązaną do rozliczenia podatku VAT będzie nabywca a nie sprzedawca. Jak już zaznaczono, w odróżnieniu od stanu prawnego obowiązującego przed wejściem w życie proponowanej zmiany, katalog ten jest szerszy i nie dotyczy tylko złomu metali. Ujęto w nim m.in. takie odpady, których odzysk i przetwarzanie stwarza, sygnalizowane przez organizacje przedstawicielskie przedsiębiorców działających w szeroko definiowanej branży złomu, ryzyko wystąpienia nadużyć podatkowych (takie, jak złom tzw. akumulatorowy). Proponowany katalog towarów jest zbieżny z wprowadzonym od 1 stycznia 2011 r. w Niemczech, co powinno przeciwdziałać przechodzeniu nieuczciwych podatników z rynku niemieckiego, działających w ww. obszarach, do Polski.

*Zaprojektowane rozwiązanie odpowiada przepisom unijnym. Na stosowanie mechanizmu **polegającego na przesunięciu obowiązku zapłaty podatku VAT na osobę, na rzecz której dokonywana jest dostawa m.in. towarów wymienionych w zaproponowanym załączniku nr 11** (podkreślenie – autorzy Raportu) zezwalają przepisy art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112/WE (w związku z załącznikiem nr VI do dyrektywy). Wprowadzenie tych zmian w polskich przepisach podyktowane jest również zmianami w ustawodawstwach państw członkowskich UE sąsiadujących z Polską i istniejącym ryzykiem przenoszenia się na polski rynek oszustw z tych państw.*

Proponowane zmiany wpływają na podatników podatku od towarów i usług. Przewidziane zmiany o charakterze upraszczającym, w szczególności wpłyną na rozliczenia dokonywane przez następujące podmioty: (...)”.

I w tym uzasadnieniu wprowadzono w błąd ustawodawcę na temat „zapłaty” podatku: nabywca będący podatnikiem nie płaci z tego tytułu jakiegokolwiek podatku.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy 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) – fragmenty dotyczące załącznika nr 11

„(...) Proponuje się objęcie kolejnej grupy towarów, do których zgodnie z dyrektywą 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.), zwanej dalej dyrektywą 2006/112/WE możliwe jest zastosowanie mechanizmu tzw. odwrotnego obciążenia VAT, tym rozwiązaniem. Zakres towarów ujętych w załączniku nr 11 do tejże ustawy rozszerza się m.in. o dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektórych innych odpadów oraz **o szeroką grupę wyrobów stalowych** (podkreślenie – autorzy Raportu).

Dwuletni okres obowiązywania mechanizmu odwrotnego obciążenia dla złomu pozwala na sformułowanie wniosku, że wprowadzenie tego mechanizmu w roku 2011 w znacznym stopniu **ograniczyło wyłudzenia i nadużycia podatkowe w tej branży** (podkreślenie – autorzy Raportu). Jednakże, dokonując kompleksowej oceny stosowanych rozwiązań, należy uznać za uzasadnione rozszerzenie towarów objętych obecnie odwrotnym obciążeniem, co pozwoli na jeszcze większe zredukowanie negatywnych zjawisk na rynku obrotu złomem oraz niektórymi innymi odpadami.

Ponadto ustalenia poczynione wskutek działań kontrolnych służb skarbowych prowadzą do wniosku o nasileniu się na terytorium Polski procederu nadużyć w podatku od towarów i usług, szczególnie w obrocie niektórymi towarami wrażliwymi (wykorzystywanymi przez oszustów w procederze wyłudzeń), takimi jak wyroby stalowe czy paliwa. Nadużycia te przyjmują również formę zorganizowaną (transakcje karuzelowe), w której istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (podmiotów z reguły nieposiadających majątku, z założenia nierozliczających podatku). Osobami uczestniczącymi w łańcuchu transakcji mających na celu wyłudzenia podatku są również podatnicy, którzy nie uczestnicząc świadomie w procederze wyłudzeń, pośrednio kupując np. towar po bardzo niskiej cenie, mogą zakładać, że tak niska cena nie mogłaby być zastosowana, jeżeli podmioty uczestniczące w łańcuchu transakcji prawidłowo rozliczali/rozliczają podatek. Aby przeciwdziałać ww. nadużyciom proponuje się zatem włączenie do katalogu towarów objętych odwrotnym obciążeniem (załącznik nr 11 ustawy o VAT) również szerokiego katalogu wyrobów stalowych w zakresie, w jakim jest to dopuszczone na gruncie dyrektywy 2006/112/WE.

W ustawie o VAT proponuje się rozszerzyć treść załącznika nr 11, zawierającego wykaz towarów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT o dodatkowe (oprócz już wymienionych) grupy towarów stanowiących odpady, takie jak odpady z papieru czy tektury oraz o grupę towarów stanowiących surowce wtórne (w nomenklaturze PKWiU), takie jak surowce wtórne metalowe, ze szkła, papieru i tektury. Powyższa zmiana umożliwi objęcie odwrotnym obciążeniem towarów w szerokim znaczeniu rozumianych jako odpady (w tym surowce wtórne). Problem związany jest z ujęciem przez PKWiU w różnych grupowaniach tych towarów, w zależności od dokonanych na nich przeróbkach, takich jak np. zgniecenie (puszka) czy pocięcie (np. drut), zmieniają zaklasyfikowanie towarów z odpadów do surowców wtórnych, których dostawy są również przedmiotem wyłudzeń podatkowych.

Skala i stopień nadużyć w branży stalowej przemawia za przyjęciem kompleksowych rozwiązań, stąd proponuje się włączenie do treści załącznika nr 11 szerokiego katalogu wyrobów stalowych, tj. zarówno prętów żebrowanych, co do których występuje ryzyko nadużyć na wysokim poziomie, **jak również innych wyrobów stalowych, co do których istnieje uzasadniona obawa, że mogą potencjalnie stać się przedmiotem nadużyć** (podkreślenie – autorzy Raportu). Objęcie szerokiej grupy towarów ww. załącznikiem ma na celu uniemożliwienie przenoszenia się podmiotów nieuczciwych na inne grupy towarowe.

W związku z rozszerzeniem załącznika nr 11 o nowe towary, co będzie skutkowało objęciem ich dostaw mechanizmem odwróconego opodatkowania, nie ma potrzeby wprowadzania w tym zakresie przepisów

przejściowych (nowe regulacje znajdą zastosowanie do dostaw zrealizowanych od dnia wejścia w życie ustawy).

Rozszerzenie załącznika nr 11 do ustawy o niektóre wyroby stalowe, takie jak wyroby płaskie walcowane, pręty stalowe czy kształtowniki oraz o surowce wtórne, m.in. metalowe, ze szkła, papieru i tektury oznacza zastosowanie do dostawy tych towarów odwrotnego obciążenia. Należy zwrócić uwagę, że odwrotne obciążenie ma pozytywny wpływ na płynność finansową przedsiębiorców handlujących towarami objętymi tym rozwiązaniem. Ewentualny niewielki niekorzystny wpływ na płynność finansową może wystąpić u producentów wyrobów stalowych (hut) objętych odwrotnym obciążeniem, ale tylko tych, u których terminy płatności są stosunkowo krótkie (co do zasady poniżej 30 dni). **Należy jednak zwrócić uwagę, że zastosowanie odwróconego obciążenia pozwoli wyeliminować z rynku znikające podmioty, co z kolei pozwoli zwiększyć popyt na wyroby produkowane przez producentów, gdyż z poczynionych ustaleń (również wespół z hutami) wynika, że oszustwa dotyczą w większości wyrobów importowanych** (podkreślenie – autorzy Raportu). Zatem wyrównanie konkurencji dzięki odwrotnemu obciążeniu **pozwoli hutom na uczciwą konkurencję i powstrzymanie spadku sprzedaży, co powinno im rekompensować ewentualny (w sytuacji krótkich terminów płatności) niekorzystny finansowy wpływ związany z wprowadzeniem tych rozwiązań** (podkreślenie – autorzy Raportu). W kwestii wpływu projektowanych zmian (rozszerzenie odwróconego obciążenia) na podatników zwolnionych podmiotowo od VAT należy zwrócić uwagę, że podatnicy ci, kupując towary objęte odwróconym obciążeniem, nie muszą angażować środków finansowych na zapłatę podatku swoim kontrahentom, będą oni jednak obowiązani rozliczyć tę dostawę w deklaracji (uproszczonej) i zapłacić podatek do urzędu skarbowego. Projektowane zmiany będą dla tych podatników korzystne, jeśli terminy płatności mają stosunkowo krótkie, do 30 dni; jeśli są one dłuższe, wprowadzane zmiany mogą nieznacznie niekorzystnie wpłynąć na przepływy finansowe. Podatnicy ci mogą jednak zrezygnować z przysługującego im zwolnienia podmiotowego od podatku (...)

I w tym uzasadnieniu wprowadzono w błąd ustawodawcę, gdyż nie przedstawiono żadnego dowodu, że wszystkie wyroby objęte tym przywilejem faktycznie były przedmiotem oszustw podatkowych, a przepisy te wymyślono „wespół z hutami”: należy wyjaśnić, kto był lobbystą owych „hut” (jakich?), które przestały płacić ten podatek. Projektodawca przyznaje, że ów przywilej ma „niekorzystny finansowy wpływ związany z wprowadzeniem tych rozwiązań”.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 605) – fragment dotyczący załącznika nr 11

„(...) 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 i art. 199a dyrektywy 2006/112/WE). Zakłada on przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z dostawcy na nabywcę, stanowi więc odstępstwo od generalnej zasady, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług (w myśl art. 193 dyrektywy 2006/112/WE). Taka forma rozliczeń ma charakter szczególny i – jak już wspomniano – może być stosowana wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach.

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 o VAT [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. Ponadto z dniem 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 odwrotnego 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. poz. 1027)]. Jednocześnie na forum Unii Europejskiej – w odpowiedzi na problem oszustw w podatku VAT na jednolitym rynku – **podjęto decyzję o rozszerzeniu katalogu towarów wrażliwych na oszustwa, w odniesieniu do których możliwe jest wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia, m.in. na dostawę telefonów komórkowych, laptopów i tabletów oraz konsol do gier** (podkreślenie – autorzy Raportu). Wprowadzono również tzw. mechanizm szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT. Zmiany te zostały wprowadzone dyrektywami 2013/42/UE i 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającymi dyrektywę 2006/112/WE, które weszły w życie w dniu 15 sierpnia 2013 r.

Mechanizm odwróconego obciążenia – obok działań kontrolnych oraz instytucji odpowiedzialności solidarnej – **stanowi jeden z istotnych elementów całego pakietu działań zorientowanych na wyeliminowanie z rynku podmiotów nieuczciwych** (podkreślenie – autorzy Raportu). Jako szczególna forma rozliczeń jest stosowany wyłącznie w obrocie profesjonalnym – znajduje bowiem zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do transakcji dokonywanych na rzecz innych podatników, w konsekwencji pozostaje bez wpływu na zakupy dokonywane przez konsumentów (nieprowadzących działalności gospodarczej) (...).

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych – dotyczący mechanizmu odwróconego obciążenia

„(...) Niniejszy projekt ustawy przewiduje również rozszerzenie, ale i doprecyzowanie, przepisów w zakresie tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia dla niektórych towarów (ang. reverse charge mechanism), w celu zapewnienia większej skuteczności i uszczelnienia systemu VAT za pomocą tego instrumentu. W związku z potwierdzeniem występowania nadużyć w rozliczaniu VAT **niezbędne jest przede wszystkim objęcie tym mechanizmem kolejnych towarów** (podkreślenie – autorzy Raportu). Ponadto zasadne jest wprowadzenie w zakresie tego mechanizmu zmian mających na celu pełniejszą realizację zasady neutralności i proporcjonalności podatku VAT. Bez szkody dla tej instytucji możliwe jest w odniesieniu do niektórych transakcji i niektórych podatników wyłączenie stosowania tego mechanizmu, co zmniejszy obowiązki administracyjne podatników nabywających te towary (...).

II. Zmiany w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia

„(...) Jednym z głównych celów przedmiotowego projektu jest ograniczenie oszustw i nadużyć w podatku od towarów i usług, w szczególności wyłudzeń podatku oraz unikania opodatkowania, w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są towary uznane za szczególnie podatne na te oszustwa, jak również uszczelnienie już istniejących instrumentów ich zwalczania.

Przepisy ustawy o VAT muszą pozostawać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej obowiązującym państwa członkowskie Unii Europejskiej. Rzeczpospolita Polska od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez jej instytucje. Ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej podlegają zatem 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 unijnego, 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.) – dalej „dyrektywa 2006/112/WE”.

Oszustwa w podatku VAT przyjmują często formę zorganizowaną (np. transakcje karuzelowe), w której istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (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. Jednakże w pewnych szczególnych przypadkach, kiedy na danym rynku występują oszustwa na skalę, gdzie dzia-

łania kontrolne nie dają określonego rezultatu, wówczas państwo członkowskie może (w zakresie określonych towarów) wprowadzić mechanizm odwróconego obciążenia VAT.

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 i art. 199a dyrektywy 2006/112/WE). Zakłada on przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z dostawcy na nabywcę, stanowi więc odstępstwo od generalnej zasady, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług (w myśl art. 193 dyrektywy 2006/112/WE). Taka forma rozliczeń ma charakter szczególny i – jak już wspomniano – może być stosowana wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach.

Polska po raz pierwszy skorzystała z tego rozwiązania w odniesieniu do obrotu złotem oraz uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych, wprowadzając je z dniem 1 kwietnia 2011 r. nowelizacją ustawy o VAT [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. Ponadto z dniem 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 odwrotnego 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. poz. 1027) (...)].

Rozszerzenie zakresu towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia

„(...) W związku z potwierdzoną działaniami kontrolnymi rosnącą skalą oszustw w podatku VAT w pewnych obszarach niezbędne jest objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia kolejnych towarów. **W przypadku wyrobów ze stali proponuje się natomiast niewielką korektę, tak aby objąć tym mechanizmem towary niemal identyczne z tymi, które zostały już objęte tym mechanizmem** (podkreślenie – autorzy Raportu).

Celem realizacji powyższego proponuje się w **art. 1 pkt 16 projektu** ustawy modyfikację załącznika nr 11 do ustawy o VAT, zawierającego katalog towarów, wobec których znajduje zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia w rozliczeniach podatku VAT. Przewiduje się dodanie do tego załącznika poz. 21a, 22a–22c i 28a–28d, wskutek czego odwróconym obciążeniem zostaną objęte następujące towary:

- towary z kategorii stali, zaklasyfikowane do PKWiU 24.33.20.0 „Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej” (proponowana poz. 21a załącznika nr 11 do ustawy o VAT – **art. 1 pkt 16 lit. a projektu**).

Powyższe towary nie są obecnie objęte odwrotnym obciążeniem, podczas gdy są bardzo zbliżone do towarów objętych tym mechanizmem, sklasyfikowanych według nomenklatury PKWiU do grupowania 24.10.51.0 „Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane”. Analiza wskazanych grup PKWiU przemawia za tym, aby ujednoclić rozliczenia dla tych towarów.

- złoto w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz złoto inwestycyjne, w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania (proponowana poz. 22a–22c i 28d załącznika nr 11 do ustawy o VAT – **art. 1 pkt 16 lit. b i c projektu**).

Obecnie mechanizm odwrotnego obciążenia obowiązuje wyłącznie dla określonych kategorii złomu i surowców wtórnych z metali szlachetnych, w tym złota (poz. 34 i 37 załącznika nr 11 do ustawy o VAT). Jednocześnie obrót złotem w postaci surowca lub półproduktu jest objęty odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania jednomiesięcznych okresów rozliczeniowych (poz. 12 załącznika nr 13 do ustawy o VAT).

Analiza działania tych mechanizmów (również na podstawie ustaleń poczynionych przez służby kontrolne) na rynku obrotu złotem wskazuje na konieczność zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia dla złota na podstawie szczególnej regulacji dla tego towaru (art. 198 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE), zezwalającej na jego wprowadzenie dla dostaw złota w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostaw złota inwestycyjnego, w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania. Przepis ten umożliwi również objęcie systemem reverse charge złota platerowanego platyną, nieobrobionego inaczej niż do stanu półproduktu, oraz części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym.

Jednocześnie – w związku z propozycją objęcia mechanizmem odwróconego obciążenia złota inwestycyjnego w przypadku gdy podatnik skorzystał z opcji jego opodatkowania, przewidzianej w art. 123 ustawy o VAT – konieczne jest wprowadzenie zmiany porządkowej w art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. c ustawy o VAT – **art. 1 pkt 1 lit. a tiret pierwsze projektu**. Zmiana ta polega na dodaniu w ww. przepisie warunku, że mechanizm odwróconego obciążenia w odniesieniu do złota inwestycyjnego znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy jego dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 122 ustawy o VAT.

- telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy etc. oraz konsole do gier wideo (proponowana poz. 28a–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT – **art. 1 pkt 16 lit. c projektu**).

Projekt zakłada rozszerzenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia na niektóre towary z kategorii elektroniki – dotychczas nieobjęte tym mechanizmem – co jest również wynikiem analizy tej branży pod kątem szczególnej wrażliwości na oszustwa w podatku VAT, potwierdzonej wzmożonymi działaniami kontrolnymi, wskazującymi na rosnącą aktywność podmiotów nieuczciwych w tym obszarze.

Celem regulacji jest objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia wyłącznie komputerów przenośnych, takich jak: tablety, notebooki, laptopy (obejmujących również urządzenia występujące pod nazwami: palmtop, notebook, netbook, minibook, chromebook, desktop, ultrabook itp.). Regulacja ta nie obejmie natomiast towarów takich jak np. przenośne terminale umożliwiające odczytywanie kodów kreskowych czy przenośne urządzenia do identyfikacji biometrycznej (zdolne do zbierania np. odcisków palców, obrazów tęczówki oka czy zdjęć twarzy). W konsekwencji tego zaproponowana poz. 28a załącznika nr 11 do ustawy o VAT, tj. 26.20.11.0 – Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne, została zawężona wyłącznie do komputerów przenośnych, takich jak: tablety, notebooki i laptopy (dodano przedrostek ex).

Projekt zakłada również objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia telefonów komórkowych, w tym smartfonów. W tym celu zaproponowano w poz. 28b załącznika nr 11 do ustawy o VAT zawężenie grupowania PKWiU 26.30.22.0 – Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych, wyłącznie do tych towarów (dodano przedrostek ex).

Proponuje się także objęcie systemem reverse charge konsol do gier wideo, z których obraz odtwarzany jest na odbiorniku telewizyjnym, monitorze lub innym zewnętrznym ekranie lub powierzchni, jak również urządzeń do gier wideo mających niezależny monitor obrazowy, nawet przenośnych. W tym celu w poz. 28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT z grupowania PKWiU 26.40.60.0 – Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem, wyłączono części i akcesoria do tych towarów, takie jak kasety z gramy, sterowniki gier czy kierownice (dodano przedrostek ex) (...)”

Ograniczenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia do podatników VAT czynnych

„(...) Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT miało na celu przeciwdziałanie nieprawidłowościom polegającym m. in. na wyłudzeniu zwrotów podatku przez nieuczciwe podmioty, przez przerzucenie obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę (dla którego – pod warunkiem wykonywania czynności opodatkowanych – należy

podatek jest jednocześnie podatkiem naliczonym). Tym samym w przypadku gdy nabywcą tych towarów jest podatnik objęty zwolnieniem od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, jak również wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, zasadne jest stosowanie zasad ogólnych. Podatnikom tym nie przysługuje bowiem prawo, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, tj. do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur potwierdzających nabycie towarów i usług lub do zwrotu tego podatku. Natomiast konieczność rozliczenia przez tych podatników podatku w związku z nabyciem przez nich towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT może stanowić pewne obciążenie w ich działalności. W chwili obecnej podatnicy ci są bowiem zobligowani zarówno do wpłacenia na konto urzędu skarbowego podatku VAT od takich transakcji, jak też do złożenia w tym organie podatkowym deklaracji VAT-9M za miesiąc, w którym powstanie z tego tytułu obowiązek podatkowy (złożenie deklaracji podatkowej oraz zapłata podatku powinno nastąpić do 25. dnia miesiąca następującego po tym, w którym powstał obowiązek podatkowy).

W związku z powyższym proponuje się zawężenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia tylko do sytuacji, gdy nabywcą tych towarów jest podatnik VAT czynny. Stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia wobec wszystkich podatników VAT (zarówno czynnych, jak i zwolnionych) nie jest bowiem konieczne z punktu widzenia proporcjonalności tego szczególnego środka przeciwdziałania oszustwom w podatku od towarów i usług. Weryfikację statusu nabywcy ułatwi wprowadzana baza on-line, za pomocą której będzie można potwierdzić status podatników zarejestrowanych jako podatników VAT czynnych.

Celem realizacji powyższego w **art. 1 pkt 1 lit. a tiret pierwsze projektu** proponuje się modyfikację art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. b ustawy o VAT przez wprowadzenie warunku posiadania przez nabywcę towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia statusu zarejestrowanego czynnego podatnika VAT. Zmiana ta wyłącza zatem z tego mechanizmu dostawy towarów realizowane na rzecz podatników korzystających ze zwolnienia z VAT podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, jak również wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT. W konsekwencji podatnicy posiadający status podatników zwolnionych z podatku VAT nie będą musieli – tak jak ma to miejsce obecnie – rozliczać podatku w przypadku dokonania zakupu towarów objętych mechanizmem reverse charge.

Druga z proponowanych zmian w **art. 1 pkt 1 lit. a tiret pierwsze projektu** – modyfikacja art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. c ustawy o VAT – polega na doprecyzowaniu warunku stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia dotyczącego charakteru realizowanych dostaw i związana jest z objęciem tym mechanizmem dostaw złota inwestycyjnego. Szczegółowe uzasadnienie wprowadzanej zmiany znajduje się w poprzedniej części opisującej rozszerzenie zakresu towarów objętych tym mechanizmem, tj. złota w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostaw złota inwestycyjnego, jeżeli podatnik skorzystał z opcji opodatkowania (...).

Ograniczenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia do dostaw niektórych towarów powyżej określonego limitu kwotowego

„(...) W przypadku nabycia towarów o niewielkiej wartości, których dostawa objęta jest mechanizmem reverse charge (z jednej strony niewielka kwota podatku należnego rozliczanego w deklaracji, z drugiej zaś niewielka kwota podatku naliczonego do odliczenia przez nabywcę), ryzyko wystąpienia nadużyć, które były przesłanką do wprowadzenia tego mechanizmu, jest niskie, a sytuacja ta wymaga od stron transakcji stosowania szczególnych zasad. W projekcie proponuje się zatem ustanowienie progu kwotowego, po przekroczeniu którego znajdowałby zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia VAT.

Omawianej regulacji przyświeca w szczególności cel zredukowania obciążeń dla podatników dokonujących transakcji o niskiej wartości, przy jednoczesnym założeniu zachowania skuteczności mechanizmu odwróconego obciążenia w ograniczaniu oszustw i nadużyć w podatku VAT. Za optymalne wydaje się przyjęcie tego limitu na poziomie 20 000 zł (wartość transakcji – bez kwoty podatku). Zaproponowana wysokość limitu została skonstruowana na podstawie praktyki innych państw członkowskich Unii Europejskiej, gdzie

z reguły stosuje się równowartość kwoty 5000 euro (co odpowiada kwocie około 20 000 zł). Z uwagi na transgraniczny charakter oszustw i nadużyć w podatku VAT dokonywanych przy wykorzystaniu specyfiki rozliczeń obowiązujących dla transakcji wewnątrzspółnotowych, uzasadnione jest zatem ustanowienie limitu kwotowego, od którego znajdzie zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia VAT, na poziomie adekwatnym do stosowanego przez inne państwa członkowskie, w tym sąsiadujące z Polską.

Ponieważ w trakcie konsultacji założeń niniejszego projektu ustawy wiele podmiotów zgłosiło zastrzeżenia co do zasadności wprowadzenia przedmiotowego limitu w odniesieniu do obrotu wszystkimi towarami objętymi mechanizmem odwróconego obciążenia (jako rozwiązania zwiększającego ryzyko „powrotu” podmiotów nieuczciwych na rynki, na których dzięki wprowadzeniu mechanizmu reverse charge oszustwa i nadużycia w podatku VAT zostały znacznie ograniczone), proponuje się zawężenie stosowania przedmiotowego warunku kwotowego wyłącznie do obrotu telefonami komórkowymi, w tym smartfonami, komputerami przenośnymi, takimi jak: tablety, notebooki, laptopy etc. oraz konsolami do gier wideo (jako towarów niewymagających dalszej „obróbki”). Powrót do dyskusji nad zasadnością wprowadzenia tego limitu w odniesieniu do pozostałych towarów (w tym w zakresie złomu i stali) objętych tym mechanizmem uzależniony będzie od efektów szczegółowej analizy funkcjonowania tego rozwiązania w odniesieniu do telefonów komórkowych, komputerów przenośnych i konsol do gier wideo.

Wskazane powyżej propozycje znajdują swoje odzwierciedlenie w dodawanej lit. d do art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT – **art. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie projektu**. W konsekwencji, zgodnie z treścią dodawanego przepisu, mechanizm odwróconego obciążenia znajdzie zastosowanie do dostaw telefonów komórkowych (w tym smartfonów), komputerów przenośnych, takich jak: tablety, notebooki, laptopy etc. oraz konsol do gier wideo dokonanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, jeżeli łączna wartość tych towarów przekracza, bez kwoty podatku, kwotę 20 000 zł.

Ustanowienie limitu 20 000 zł dla transakcji ma na celu ułatwienie podatnikom stosowania tego limitu przez powiązanie go z transakcją zamiast np. z limitem dziennym (którego stosowanie w ocenie wyrażonej w zgłoszonych uwagach stanowiło znaczne utrudnienie). Mając jednak na względzie konieczność przeciwdziałania unikaniu stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia (np. przez sztuczne dzielenie transakcji w celu ominięcia warunku nieprzekraczania określonej kwoty wartości transakcji), należy podkreślić, że spełnianie warunku stosowania limitu będzie podlegało obiektywnej ocenie z uwzględnieniem całokształtu występujących w danej sytuacji okoliczności. Dlatego też proponuje się wprowadzić pojęcie jednolitej gospodarczo transakcji, co pozwoli zapobiegać unikaniu zastosowania mechanizmu odwróconego obciążenia. W art. 17 ustawy o VAT w ust. 1c i 1d (**art. 1 pkt 1 lit. b projektu**) precyzuje się, co należy rozumieć za jednolitą gospodarczo transakcją. Zgodnie z tym przepisem za jednolitą gospodarczo transakcją uznaje się transakcję obejmującą umowę, jeżeli w ramach tej umowy występuje jedna lub więcej dostaw wymienionych w poz. 28a–28c załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest jedna lub więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcją będzie uznawana również transakcja obejmująca więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28a–28c załącznika nr 11 do ustawy.

Aby uniknąć skomplikowanych korekt przy jednolitych gospodarczo transakcjach (w sytuacji gdy w ramach zwykłych praktyk handlowych dochodzi do obniżenia wartości transakcji, np. wskutek udzielenia rabatu czy odstąpienia od części umowy w zakresie składanego zamówienia), proponuje się, aby tego rodzaju sytuacje pozostawały bez wpływu na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku od tej transakcji (dodawany w art. 17 ustawy o VAT ust. 1e). Obniżenie wartości dostaw realizowanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji (w przepisie wskazano, że miałyby to miejsce w szczególności w przypadku udzielenia nabywcy po dokonaniu dostawy opustu lub obniżki ceny, ale mieszczą się tu również inne przypadki, które mogą wystąpić w ramach zwykłych praktyk handlowych) pozostawałoby bez wpływu na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku od transakcji. Jeżeli zatem po dokonaniu dosta-

wy telefonów komórkowych, komputerów przenośnych czy też konsol do gier wideo, do której opodatkowania w związku z przekroczeniem ustawowego limitu obowiązany będzie nabywca, zostanie obniżona wartość transakcji (np. rabat udzielony ex post do wszystkich transakcji, odstąpienie od umowy w części złożonych zamówień) poniżej ustawowego limitu, brak będzie podstaw do zmiany podatnika zobowiązanego do opodatkowania tej dostawy.

Dodatkowo dodawany w art. 17 ustawy o VAT ust. 1f reguluje sytuację, kiedy pomiędzy uiszczeniem całości lub części zapłaty a dostawą zmianie ulega podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku z tego tytułu (np. zmienia się wstępnie zamówiona wartość towarów w przypadku sprzętu elektronicznego lub zmienia się w międzyczasie status podatkowy nabywcy – ze zwolnionego na podatnika VAT czynnego lub na odwrót). Celem przepisu jest wyeliminowanie wątpliwości, że konieczne jest dokonanie korekty obejmującej wcześniej rozliczoną zaliczkę i wskazanie, że nastąpi to na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów (...).

Powyższe uzasadnienia **wprowadzały w błąd ustawodawcę twierdząc, że rozszerzenie krajowego odwrotnego obciążenia ogranicza, a nawet eliminuje oszustwa w tym podatku. Jest to nieprawda, gdyż oszustwa przeniosły się na inne rynki, utracono dochody budżetowe w wyniku likwidacji opodatkowania kolejnych grup towarów, a wraz z rozszerzeniem tego przywileju spadły dochody podatkowe i rosła luka w tym podatku.**

5. Wprowadzenie normatywnego miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy – art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Wprowadzenie miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy (wprowadzenie art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z dniem 1 stycznia 2010 r. na podstawie ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2009 r. nr 195 poz. 1504)), które **faktycznie legalizuje brak opodatkowania tych usług, gdy zostanie stworzony pozorny usługobiorca w innym państwie: stało się to legalnym i powszechnie wykorzystywanym sposobem unikania opodatkowania.** W dowolnym kraju (najlepiej spoza UE) tworzono spółki, które „nabywały” od naszych prawdziwych kontrahentów usługi (jak najbardziej prawdziwe) np. transportu lub spedycji. Kontrahent nie musiał płacić podatku, bo te usługi były również objęte – podobnie jak w przypadku krajowego odwrotnego obciążenia – kryptostawką 0%. Następnie owe spółki zagraniczne „refakturowały” te usługi na podmiot krajowy, tzw. import usług też nie jest faktycznie opodatkowany (podatek należny równa się podatkowi naliczonemu). Nikt nic nie płacił do budżetu, rosły obroty handlu zagranicznego i PKB. Skala i wartość tych transakcji liczona jest rocznie co najmniej w setkach milionów złotych jeśli nie w miliardach złotych rocznie. Często nie ma tu oszustw, tylko legalne unikanie opodatkowania. Wprowadzenie miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy wynikało z implementacji do przepisów o podatku od towarów i usług zmian wprowadzonych dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2009 r. nr 195 poz. 1504)

„(...) W art. 28b proponuje się wprowadzić fundamentalną zmianę jaką jest modyfikacja ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług w transakcjach między podatnikami (w pojęciu zdefiniowanym w art. 28a) z miejsca siedziby usługodawcy na miejsce siedziby usługobiorcy. Należy zaznaczyć, że obecnie obowiązująca generalna zasada określająca miejsce świadczenia usług w miejscu, gdzie usługodawca ma swoją siedzibę, w dużej mierze skutkuje opodatkowaniem usług tam, gdzie dochodzi do ich konsumpcji. Jednakże istnieje szereg usług, których specyfika pozwala na świadczenie ich na odległość, w wyniku czego faktyczna ich konsumpcja nie odbywa się w państwie członkowskim usługodawcy lecz usługobiorcy. Może

to prowadzić ze względu na różnice w wysokości stawek VAT w poszczególnych państwach członkowskich do zakłócenia zasad konkurencji, w sytuacji gdy usługobiorca ma możliwość wyboru usługodawcy z różnych państw członkowskich, a wysokość opodatkowania w tych państwach znacząco się różni. **Zmiana miejsca świadczenia usług w odniesieniu do transakcji między podatnikami VAT ma na celu zapewnienie opodatkowania wszystkich usług, również tych świadczonych na odległość, w miejscu ich konsumpcji** (podkreślenie – autorzy Raportu). Zmiana zasady ogólnej nie dotyczy sytuacji, gdy usługi świadczone na rzecz podatnika są przeznaczone do jego osobistego użytku lub użytku jego personelu. W takim przypadku będzie to, co do zasady, miejsce siedziby usługodawcy (...).

Autorzy tych przepisów nie powiedzieli nic na temat wadliwości tych przepisów kopiując wzorzec wspólnotowy bez nawet próby zastosowania jakichkolwiek środków zabezpieczających interes publiczny.

6. Destrukcyjne zmiany w zasadach fakturowania (art. 106b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.)

Z dniem 1 stycznia 2014 r. weszły w życie art. 106a-106q ustawy z dnia 11 marca 2004 r. na podstawie ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35), które uregulowały nowe zasady fakturowania dla potrzeb tego podatku.

1. **Wystawianie faktur na podstawie paragonów fiskalnych.** Proceder fałszowania faktur wystawianych w zamian za zwrócone paragony fiskalne był znany już wcześniej, lecz rozwinął się od dnia 1 stycznia 2014 r. i przynosi co roku straty budżetu państwa liczone co najmniej w setkach milionów złotych rocznie (jeśli nie więcej). Jego istotę zna prawie każdy:

- paragon z tytułu faktycznie dokonanej sprzedaży towaru (świadczenia usługi) jest przekazywany (odpłatnie lub nieodpłatnie) osobie („dilerowi”), która wie, kto mógłby być zainteresowany „zakupem” fałszywej faktury („nabywcy”),
- „nabywca” paragonu występuje do sprzedawcy lub usługodawcy o wystawienie faktury w zamian za zwrócony paragon podając fałszywe dane „nabywcy”,
- sfałszowana faktura jest księgowana na „nabywcę”, który uzyskuje z tego tytułu trzy korzyści:
- odliczenie lub zwrot podatku naliczonego,
- koszt uzyskania przychodu,
- różnicę między nominalną wartością faktury a „kosztem” jej zakupu.

W latach 2014-2015 był zjawiskiem powszechnym i nie odnotowano żadnych działań, które miałyby na celu jego zwalczanie. Więcej: pośrednio zalegalizowano te działania w 2014 r. w art. 106b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w którym nie wprowadzono (a była dobra okazja) jakichkolwiek – nawet tylko formalnych – ograniczeń. Proceder trwa do dziś. W każdym sklepie wystarczy zebrać dowolną liczbę porzuconych przez klientów paragonów, wymienić je na „legalne” faktury. Można również „zamówić” fakturę (oczywiście o wartości do 15 tys. zł), bo niektórzy sprzedawcy posiadają zapas paragonów, z których można „dobrać” odpowiednią strukturę zakupów. Są to faktury „zbiorcze”, które dotycząc nawet kilkunastu paragonów, obejmujących sprzedaż nawet z kilku miesięcy.

2. **Brak obowiązku podpisywania faktur jako sposób ułatwiający tworzenie „pustych” faktur.** Artykuł 106e ust. 1 pkt 1 – 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. obowiązujący od dnia 1 stycznia 2014 r. określał obligatoryjne elementy jakie musi zawierać faktura potwierdzająca dostawę towarów (świadczenie usług). Zaznaczyć należy, że **przepisy dotyczące formy faktury ulegały sukcesywnej liberalizacji.** Jednak jeszcze wcześniej – wraz z wejściem w życie rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r.¹⁸ – zniesiony został **obowiązek podpisywania wystawianych faktur, a nawet umieszczania na nich firmowej pieczętki.** Asumptem dla tej zmiany było przystąpienie Polski do Unii Europejskiej i wynikająca stąd konieczność zsynchronizowania

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2004 r. poz. 971.

przepisów krajowych z regulacjami wspólnotowymi (przepisy wspólnotowe zakazują państwom członkowskim narzucanie na podatników obowiązku podpisywania faktur). Wyjątek stanowią faktury RR (art. 116 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) wystawiane przez nabywców produktów rolnych oraz faktury korygujące. W stosunku do nich podpisy obu stron transakcji są w dalszym ciągu wymagane.

Likwidacja wymogu podpisywania faktury stworzyła nieograniczone możliwości fałszowania tych dokumentów, a proceder ten jest w zasadzie bezkarny (brak sprawcy – fałszerza). Według szacunków wartość wystawianych co roku sfalszowanych faktur przekroczyła w badanym okresie ponad 100 mld zł.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 7 grudnia 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35)

„(...) Przepisy art. 106b określają podmioty wystawiające fakturę oraz zakres przedmiotowy faktury. W tym zakresie przepis stanowi odzwierciedlenie art. 220 dyrektywy 2006/112/WE. Należy zauważyć, iż Polska w art. 106b ust. 2 skorzystała z regulacji zawartej w art. 221 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE i zwolniła z obowiązku wystawiania faktur w odniesieniu do czynności zwolnionych od podatku (podatnicy mogą jednak takie faktury wystawiać). Jednocześnie Polska, korzystając z możliwości zawartej w art. 221 ust. 1 dyrektywy, nakłada obowiązek wystawienia faktury na żądanie nabywcy. Dotyczy to zarówno żądania zgłoszonego przez podatników nabywających towary lub usługi zwolnione od podatku, jak również żądania zgłoszonego przez każdą osobę niebędącą podatnikiem. Fakturę taką będzie trzeba wystawić, jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Wprowadzono zastrzeżenie, że nie można żądać wystawienia faktury przez rolnika ryczałtowego w odniesieniu do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, które są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Rolnicy ryczałtowi są zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT. Należy zwrócić uwagę, że faktury wystawia się zawsze w przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i na terytorium kraju.

Szczególnego podkreślenia wymaga również, iż projektowany przepis art. 106b posługuje się pojęciem „podatnika”, nie zaś pojęciem „podatnika VAT czynnego”, przy czym zmiana ta została wprowadzona celowo. Konsekwencją powyższego jest powstanie, co do zasady, obowiązku dla podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny (w tym również dla podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług) do wystawienia faktury VAT dokumentującej wykonywaną przez niego czynność podlegającą opodatkowaniu. Należy jednakże tutaj podkreślić, że planowane jest umieszczenie w treści rozporządzenia wykonawczego do ustawy VAT przepisu podobnego do treści obecnie obowiązującego § 17 pkt 4 rozporządzenia fakturowego. W konsekwencji dla podatników zwolnionych podmiotowo zakres obowiązków dokumentacyjnych de facto nie ulegnie zmianie.

Pośrednią konsekwencją ww. zmiany będzie również usunięcie wątpliwości dotyczących prawa nabywców do odliczenia podatku VAT naliczonego, wynikającego z faktury wystawionej przez podatnika, który nie zarejestrował się przed dokonaniem danej czynności opodatkowanej (...).

Przepisy art. 106e zawierają katalog danych, które winna zawierać faktura, i stanowią odzwierciedlenie regulacji obowiązujących w tym zakresie w § 5, § 23, § 25 rozporządzenia fakturowego odpowiednio zmodyfikowanych w celu dostosowania regulacji krajowych do regulacji dyrektywy 2006/112/WE, zmienionych przez dyrektywę 2010/45/UE w zakresie danych, które winna zawierać faktura.

Część danych obligatoryjnie umieszczanych na fakturze VAT pozostała niezmieniona, stanowiąc odzwierciedlenie przepisów rozporządzenia, np. nazwa (rodzaj) towaru lub usługi, stawki podatku. Bez zmian pozostał również sposób wykazywania i zaokrąglania kwoty podatku. Niewielkim zmianom (doprecyzującym) uległ przepis o możliwości określenia w fakturze również kwot podatku dotyczących wartości dostarczonych poszczególnych towarów i wyświadczonych usług. Pozostały również szczególne uregulowania dotyczące faktur wystawianych przy transakcjach trójstronnych (wprowadzono jedynie zmiany o charakterze redakcyjnym).

Wskazanie niektórych danych uległo zmianie w związku z nowelizacją innych przepisów, np. daty dokonania czynności opodatkowanej (w związku z nowym terminem powstania obowiązku podatkowego), dostosowano również odpowiednio podstawę zwolnienia czynności z podatku.

Wymóg umieszczania na fakturze niektórych danych uległ likwidacji, np. zlikwidowano obowiązek umieszczania numeru rejestracyjnego samochodu na fakturach dokumentujących nabycie paliw. Zlikwidowano również określenia „Faktura VAT-MP”, „Faktura VAT-marża” oraz możliwość umieszczenia informacji, iż podatek VAT rozlicza nabywca.

Jednocześnie wprowadzono obowiązek podania danych wynikających ze znowelizowanego brzmienia art. 226 dyrektywy 2006/112/WE poprzez obowiązek umieszczenia na fakturze:

- 1) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 16, wyrazów „metoda kasowa”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 7a dyrektywy 2006/112/WE,
- 2) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 17, wyrazu „samofakturowanie”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 10a dyrektywy 2006/112/WE,
- 3) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 18, wyrazów „procedura marży dla biur podróży”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 13 dyrektywy 2006/112/WE,
- 4) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 19, wyrazów „procedura marży – towary używane”; „procedura marży – dzieła sztuki” lub „procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 14 dyrektywy 2006/112/WE,
- 5) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 20, wyrazów „odwrotne obciążenie”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112/WE,
- 6) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 21:
 - przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
 - przepisu dyrektywy, który zwalnia od podatku tę dostawę lub to świadczenie, lub
 - innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 11 dyrektywy 2006/112/WE.

Przepisy art. 106e ust. 3 pkt 6 ustawy o VAT wprowadzają możliwość wystawiania faktur uproszczonych i określają przesłanki warunkujące korzystanie z tej możliwości. W tym zakresie przepis stanowi implementację art. 220a dyrektywy 2006/112/WE, dodanego przez dyrektywę 2010/45/UE. Faktury uproszczone wystawiane są, kiedy kwota faktury nie przekracza 100 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Proponowana kwota 450 zł uwzględnia zasady przewidziane w art. 399 i art. 400 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 399, bez uszczerbku dla innych przepisów szczególnych, równowartość w walutach krajowych kwot wyrażonych w euro przewidzianych w dyrektywie 2006/112/WE jest określana w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Unii Europejskiej po 1 stycznia 1999 r. i nie przyjęły euro jako jednej waluty – wg kursu euro obowiązującego w dniu ich przystąpienia. W przypadku Polski, w dniu przystąpienia do UE, tj. 1 maja 2004 r., obowiązywał kurs euro z dnia 30 kwietnia 2004 r., który wynosił wg Tabeli A kursów średnich NBP: 1 EUR= 4,8122 PLN. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż zgodnie z art. 400, przy przeliczaniu na waluty krajowe kwot, o których mowa w art. 399, państwa członkowskie mogą zaokrąglić otrzymane kwoty do 10% w górę lub w dół. Przy zastosowaniu tych reguł wprost kwota, o której mowa w art. 220a dyrektywy 2006/112/WE, wyniosłaby 481,22 zł. Proponuje się zaokrąglić tę kwotę do 450 zł, co umożliwi przepis art. 400 dyrektywy 2006/112/WE. Jednocześnie proponowane rozwiązanie przyczyni się do uproszczenia rozliczeń w tym zakresie.

Zgodnie z art. 226b dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie nakładają obowiązek umieszczenia w fakturach uproszczonych co najmniej następujących danych:

- a) daty wystawienia faktury,
- b) danych identyfikacyjnych podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi,
- c) danych określających rodzaj dostarczonych towarów lub wykonanych usług,

- d) należnego VAT lub danych potrzebnych do jego obliczenia,
- e) w przypadku gdy wystawiona faktura jest dokumentem lub notą uznaną za fakturę na mocy art. 219, wyraźnego i jednoznacznego odniesienia do tej faktury pierwotnej oraz konkretnych danych, które ulegają zmianie.

Zauważyć należy, iż wprowadzone w cytowanym wyżej przepisie dyrektywy wyrażenie „co najmniej” przyznaje państwu członkowskim pewną dowolność w zakresie określania danych, które musi zawierać faktura uproszczona, wskazując jednocześnie katalog danych umieszczanych obligatoryjnie na tego rodzaju dokumencie. W proponowanym przepisie zaprojektowano zakres danych obowiązkowo zamieszczanych na fakturach uproszczonych w sposób zbliżony do zakresu danych wymaganych (odrębnymi przepisami) na paragonie fiskalnym (...).

Uzasadnienie to koncentruje się na zagadnieniach formalnych pomijając milczeniem oczywisty fakt, że przepisy te legalizują bezkarność fałszowania faktur. Czy twórcy tych przepisów byli aż tak naiwni, czy działali w złej wierze?

7. Kaucja gwarancyjna jako instrument zabezpieczający nieuczciwych podatników

Z dniem 1 października 2013 r. weszły w życie przepisy działu Xa ustawy z dnia 11 marca 2004 r., określające szczególne zasady oraz przypadki odpowiedzialności solidarnej nabywcy (podatnika VAT) za zobowiązania podatkowe dostawcy w podatku od towarów i usług (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)). Jej istotą była tzw. kaucja gwarancyjna składana przez dostawcę paliw silnikowych, która wykluczała odpowiedzialność nabywcy w przypadku, gdy ten pierwszy okaże się oszustem podatkowym. **Jej wysokość była jednak nieproporcjonalnie niska w stosunku do nielegalnych korzyści jakie mogą uzyskać nieuczciwe podmioty niezainteresowane rzeczywistym prowadzeniem działalności gospodarczej (200 tys. zł).** Oszuści, do których faktycznie były adresowane te przepisy, szybko wykorzystali ten przywilej i rozszerzyli skalę uchylania się od płacenia podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży paliw, a nabywcy – dzięki wniesionej przez nich kaucji gwarancyjnej – byli (i są) zainteresowani zakupem paliw właśnie od oszustów. Biorąc pod uwagę wielomilionowe kwoty, jakimi obracają nieuczciwe podmioty działające w fikcyjnych łańcuchach dostaw w celu wyłudzenia jak najwyższych zwrotów podatku od towarów i usług, wpłacenie kaucji w określonych ustawowo kwotach nie mogło stanowić dla nich jakiegokolwiek przeszkody.

Wyciąg z uzasadnienia ustawy 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)

„(...) W tym miejscu należy wyjaśnić, iż wprawdzie w Ordynacji podatkowej znajdują się rozwiązania przewidujące odpowiedzialność solidarną, jednakże przepis art. 91 Ordynacji podatkowej sam w sobie nie może być kwalifikowany jako źródło jakiegokolwiek odpowiedzialności podatkowej i nie może stanowić samoistnej podstawy prawnej do orzekania o tego rodzaju odpowiedzialności. Zgodnie z systematyką przyjętą w Ordynacji podatkowej, przepisy określające zasady odpowiedzialności podatkowej osób trzecich zostały umiejscowione w rozdziale 15 działu III (art. 107–art. 119). Zawierają one zamknięty katalog podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność podatkową w charakterze osób trzecich i regulują m. in. takie kwestie, jak zakres przedmiotowy odpowiedzialności osoby trzeciej czy zasady orzekania i egzekwowania tej odpowiedzialności. Przepis art. 91 Ordynacji podatkowej ma jedynie charakter odsyłający w ściśle określonym zakresie do unormowań ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.), zwanej dalej „Kodeksem cywilnym”. Przepis ten przewiduje, że do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Podkreślić także należy, że orzecznictwo sądowe i komentarze zarówno do Ordynacji podatkowej, jak i do Kodeksu cywilnego nie wskazują na możliwość orzekania przez organy podatkowe o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich na podstawie art. 441 Kodeksu cywilnego (który stanowi, że jeżeli kilka osób ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną czynem niedozwolonym, ich odpowiedzialność jest solidarna) (...).

Projektowana nowelizacja ustaw o VAT oraz Ordynacji podatkowej nie kształtuje solidarnej odpowiedzialności nabywcy i zbywcy, nie są oni współpodatnikami. Podstawa odpowiedzialności podatnika wynika z art. 26 Ordynacji podatkowej, a odpowiedzialność innej osoby niebędącej podatnikiem ani dłużnikiem rzeczowym jest zastrzeżona do regulacji w rozdziale 15 ww. ustawy „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich”, co wynika wprost z art. 107 § 1 tej ustawy.

Z uwagi na to, że różne są reżimy odpowiedzialności nabywcy i zbywcy, wykluczone jest stosowanie art. 441 Kodeksu cywilnego. Uznanie samoistnego stosowania art. 441 Kodeksu cywilnego w sprawach podatkowych oznaczałoby, że każdy w każdym przypadku mógłby być pozwany przez organy podatkowe do odpowiedzialności bez stosowania Ordynacji podatkowej, bez stosowania materialnego prawa podatkowego i bez kontroli sądu administracyjnego, co w sposób oczywisty byłoby niezgodne z Konstytucją.

Proponuje się zatem wprowadzić w podatku VAT instytucję odpowiedzialności podatkowej, zgodnie z którą w określonych przypadkach nabywca odpowiadałby za niewpłacony przez dostawcę podatek (zaległość podatkową sprzedawcy). Instytucja ta byłaby zawężona do ww. towarów wrażliwych (nieobjętych odwróconym obciążeniem). Rozwiązanie to powinno przyczynić się do ograniczenia popytu na towary, które są przedmiotem nadużyć podatkowych. Jednocześnie należy zauważyć, iż proponowana konstrukcja przepisów o solidarnej odpowiedzialności nabywcy za długi podatkowe zbywcy w podatku VAT nie została oparta na instytucji uznania administracyjnego, bowiem nie posiada żadnych znamion uznania administracyjnego cechującego się możliwością wyboru przez organ („organ może”). Wszystkie przesłanki pozytywne, jak i negatywne odpowiedzialności mogą być i będą przedmiotem czynności dowodowych.

Zazwyczaj występującym elementem mechanizmu znikającego podatnika jest zbywanie przez oszustów podatkowych określonych dóbr podatnikom niebędącym oszustami podatkowymi. Z reguły w takich przypadkach funkcję wabika mającego skłonić uczciwego podatnika do nabycia określonego towaru od kontrahenta, który co do zasady nie dysponuje jeszcze zaufaniem podatnika popartym np. długotrwałą współpracą, jest zaoferowanie danego towaru po cenie, która w sposób wyraźnie niższy i bez gospodarczego uzasadnienia odbiega od wartości rynkowej. W przypadku nabycia po szczególnie okazynnej cenie towarów wrażliwych w okolicznościach, które powinny budzić wątpliwości podatnika co do uczciwości kontrahenta (np. gdy podmioty nowe na rynku oferują dużą ilość towarów wrażliwych niewiadomego pochodzenia bez posiadania odpowiedniej infrastruktury i zaplecza technicznego do magazynowania lub transportu tych towarów) należy uznać, że podatnik ten w pewnym sensie godzi się z sytuacją, w której zbywca nie dokonuje wpłaty podatku VAT z tytułu tej transakcji. Jeżeli podatnik występujący jako profesjonalista najlepiej znający uwarunkowania rynkowe oraz okoliczności danej transakcji godzi się na zawarcie transakcji na takich szczególnych warunkach, wówczas można uznać, że godzi się na to, że Skarb Państwa może ponieść ryzyko niewpłacenia przez dostawcę podatku VAT z tytułu zawartej przez niego na korzystnych warunkach transakcji. **W związku z powyższym przewiduje się wprowadzenie przepisów mających przyczynić się m.in. do większej ostrożności wśród uczciwych nabywców w doborze kontrahentów, co z kolei powinno skutkować ograniczeniem procederu wyłudzenia VAT w obrocie gospodarczym** (podkreślenie – autorzy Raportu).

Nałożenie na nabywców określonych towarów szczególnie narażonych na oszustwa polegające na wyłudzeniu podatku VAT solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zbywcy będzie pełniło zatem przede wszystkim funkcję prewencyjną, przejawiającą się m.in. w dokładniejszym kontrolowaniu przez podatników swoich kontrahentów. Zwiększenie odpowiedzialności podatników z tytułu zawieranych przez nich transakcji powinno przyczynić się do stopniowego eliminowania z łańcucha dostaw podmiotów nastawionych na oszustwa podatkowe, a tym samym do poprawy kondycji gospodarczej przedsiębiorstw działających w tych obszarach, które prawidłowo regulują zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług.

Oszustwa podatkowe polegające na zorganizowanych działaniach mających na celu uchylanie się od opodatkowania podatkiem VAT lub wyłudzenia tego podatku, w tym przestępstwa karuzelowe, zostały zaobserwowane w większości państw członkowskich Unii Europejskiej. Jednakże wprowadzenie w krajowym

ustawodawstwie dotyczącym podatku VAT szczególnych regulacji, których celem jest przeciwdziałanie oszustwom funkcjonującym w oparciu o schemat karuzeli podatkowej i „znikającego podatnika”, jest w każdym państwie członkowskim uzależnione od specyfiki lokalnego rynku oraz kategorii towaru, który jest wykorzystywany w tego typu procederze. Oszustwa na rynku obrotu wyrobami stalowymi, paliwami i złotem nieobrobionym stanowią przede wszystkim specyfikę polskiego rynku, niespotykaną na podobną skalę w innych państwach Unii Europejskiej.

Institucja solidarnej odpowiedzialności podatkowej została wprowadzona do systemów podatkowych VAT 19 państw członkowskich UE. W części państw rozwiązania te ujęto w formie normy generalnej, podczas gdy w innych państwach stosowanie takiej regulacji zostało ograniczone do określonych kategorii towarów (rozwiązania zaproponowane w Polsce, dotyczące jedynie tzw. towarów wrażliwych, odpowiadają drugiej z tych koncepcji).

Tytułem przykładu zastosowania instytucji solidarnej odpowiedzialności w Unii Europejskiej wskazać można m.in. regulacje niemieckie, na podstawie których podatnik jest odpowiedzialny za VAT należny w odniesieniu do poprzedzającej transakcji, jeżeli VAT od tej transakcji był wskazany na fakturze i jeżeli podatnik miał lub mógł mieć świadomość co do oszukańczych zamiarów w momencie zawierania umowy (...).

Regulacje dotyczące solidarnej odpowiedzialności podatkowej projektowane w Polsce są wzorowane na rozwiązaniach brytyjskich, które jednak ze względu na specyfikę tamtego rynku odnoszą się do obrotu towarami zaliczonymi do określonych kategorii produktów elektronicznych, w szczególności telefonów komórkowych, komputerów i układów scalonych. Przepisy te zostały wprowadzone głównie z powodu obserwowanych w Wielkiej Brytanii przestępstw typu „znikający podatnik”.

Funkcjonujące w Wielkiej Brytanii rozwiązania dotyczące odpowiedzialności solidarnej mają zastosowanie w sytuacji, gdy w chwili dostarczenia towarów podatnik „wiedział” lub „miał uzasadniony powód do podejrzewania”, że cały lub część podatku VAT należnego z tytułu dostawy tych towarów lub przy jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawie tych towarów nie był lub nie będzie zapłacony administracji podatkowej (...).

W dodawanym projektowanej ustawą dziale Xa są uregulowane szczególne zasady oraz przypadki odpowiedzialności solidarnej (nazywanej tutaj zgodnie z systematyką Ordynacji podatkowej – odpowiedzialnością podatkową) nabywcy za zobowiązania podatkowe zbywcy. Celem wprowadzanych regulacji jest zwiększenie odpowiedzialności podatników wynikającej z zawieranych przez nich transakcji, co jest konieczne w związku z nasilającym się procederem nadużyć podatkowych w obrocie niektórymi towarami. Wprowadzenie tych rozwiązań poprzez stopniową eliminację z obrotu gospodarczego podmiotów uchylających się od zapłaty kwot należnego podatku VAT lub wyłudzających zwroty tego podatku, a tym samym podmiotów zbywających takie towary np. po cenach niższych niż ceny rynkowe przyczyni się do poprawy kondycji gospodarczej przedsiębiorstw działających w tych obszarach, które prawidłowo regulują zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług, co powinno przyczynić się do poprawy warunków konkurencji.

Przedmiotem ww. odpowiedzialności podatkowej nabywcy, wprowadzanej w dodawanym do ustawy art. 105a, są zaległości podatkowe wynikające z niewpłaconego podatku VAT powstałego w związku z dokonaniem dostawy towarów wymienionych w dodawanym do ustawy załączniku nr 13, obejmującym niektóre wyroby stalowe (objęcie procedurą odwrotnego obciążenia wyrobów stalowych wymienionych w projektowanym załączniku nr 13 do ustawy nie zostało dopuszczone na gruncie dyrektywy 2006/112/WE), paliwa i złoto nieobrobione. Zakresem podmiotowym odpowiedzialności solidarnej objęci zostali określone podatnicy podatku od towarów i usług, na rzecz których dokonano dostawy ww. towarów, z tym że odpowiedzialność za zaległości podatkowe sprzedawcy będzie dotyczyć tylko i wyłącznie części proporcjonalnie przypadającej na dostawę tych towarów dokonaną na ich rzecz (ust. 1). Podstawą objęcia nabywcy odpowiedzialnością solidarną jest wyłącznie zaległość podatkowa dostawcy wynikająca z niewpłaconego przez niego podatku. Będzie to zatem podatek wynikający z deklaracji lub z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jeśli organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysoko-

ści, na podstawie których zostanie wystawiony tytuł wykonawczy. W konsekwencji nie będzie możliwe orzeczenie odpowiedzialności solidarnej, w przypadku gdy dostawca wykaże w swoim rozliczeniu kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT. Podkreślenia wymaga, że nabywcy będą mogli odpowiadać za niewpłacony podatek wyłącznie w części przypadającej na dostawę dokonaną na ich rzecz. Kwota ta będzie uwzględniać również podatek naliczony u dostawcy związany z tą dostawą, co zostanie odpowiednio obliczone przez organ podatkowy.

W art. 105a ust. 2 uszczegółowiono przesłanki, których łączne wystąpienie warunkuje ponoszenie odpowiedzialności nabywcy towarów za zobowiązania podatkowe swojego kontrahenta. W konsekwencji instytucja odpowiedzialności solidarnej będzie mogła mieć zastosowanie, jeśli:

- 1) wartość nabywanych towarów wrażliwych od jednego podmiotu dokonującego dostawy bez kwoty podatku przekroczyła w danym miesiącu kwotę 50 000 zł oraz
- 2) w momencie dokonania dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część, nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.

Wysokość kwoty, o której mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 została ustalona przy uwzględnieniu uwag zgłoszonych do projektu ustawy w trybie konsultacji społecznych i została uznana za odpowiednią dla zapewnienia realizacji celu projektowanej ustawy. W szczególności należy wskazać, że do proponowanej we wcześniejszej wersji projektu wysokości tej kwoty na poziomie 100 000 zł zgłaszano, iż ze względu na to, że projektowana regulacja odnosi się do nabyć od jednego podmiotu, powstałaby możliwość nabywania po 99 000 zł/mies. od kilku dostawców, co łącznie daje już sumy bardzo poważne. Obniżenie ww. limitu czyni w opinii projektodawcy proceder oszukańczy znacznie mniej opłacalnym, przy jednoczesnym wyważeniu interesów uczciwych podatników, działających na rynku (zasada proporcjonalności rozwiązania) (...)

W uzasadnieniu tym **nie powiedziano ani słowa na temat przyczyn ustalenia kaucji na tak niskim poziomie, który wręcz zachęcał oszustów do uwiarygodnienia swojej pozycji rynkowej przy pomocy tych przepisów.** Czy wynikał to z naiwności, czy działania w złej wierze?

8. Zmiana art. 113 ust 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – bezzasadne podwyższenie limitu zwolnienia do 150 tys. zł.

W latach 2007-2015 aż trzykrotnie powiększono limit zwolnienia: z 50 tys. zł do 150 tys. zł. Art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zawiera zwolnienie podmiotowe dla podatników podatku od towarów i usług. Podmioty, u których wartość sprzedaży (poza określonymi w ustawie wyjątkami) nie przekroczyła danego limitu, nie muszą (aczkolwiek mogą) rejestrować się jako podatnicy VAT-czynni, a w konsekwencji nie są opodatkowani podatkiem z tytułu sprzedaży na terytorium kraju, nie muszą składać deklaracji ani wpłacać podatku z tytułu tych czynności.

Do dnia 31 grudnia 2010 r. art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowił, że zwalnia się od podatku podatników, u których **wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł.** Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Z kolei ust. 9 tego artykułu, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2010 r. stanowił, że podatnik rozpoczynający w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5 (czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług) jest zwolniony od podatku, jeżeli przewidywana przez niego **wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w ust. 1, tj. kwoty 50 000 zł.** Z dniem 1 stycznia 2011 r. na mocy ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2009 r. nr 215 poz. 1666) powyższy limit został podwyższony do kwoty **150 000 zł, a więc kwoty trzykrotnie wyższej niż dotychczasowa.** Jaki był cel rozszerzenia tego przywileju i utraty dochodów budżetowych? Nie wiadomo. Biorąc pod uwagę, że pod-

mioty zwolnione na tej podstawie nie składają jakichkolwiek deklaracji, zwiększono możliwość ucieczki od podatku.

Ponadto art. 2 wyżej wymienionej ustawy nowelizującej stanowi, że przedmiotowy **limit dla 2010 r. należało przyjąć w wysokości 100 000 zł**. W tym samym – 2010 – roku podatnicy, u których łączna **wartość sprzedaży opodatkowanej w 2009 r. była wyższa niż 50 000 zł i nie przekroczyła 100 000 zł**, mogli skorzystać z przedmiotowego zwolnienia, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 stycznia 2010 r. Do powyższego wprowadzono jednak zastrzeżenie, iż **podatnicy rozpoczynający w 2009 r.** wykonywanie czynności opodatkowanych, u których łączna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, **przekroczyła 50 000 zł i nie przekroczyła 100 000 zł**, mogli skorzystać z omawianego zwolnienia, pod warunkiem **pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 stycznia 2010 r.**

Z kolei w **2011 r. podatnicy, u których łączna wartość sprzedaży opodatkowanej w 2010 r. była wyższa niż 100 000 zł i nie przekroczyła 150 000 zł**, mogli skorzystać ze zwolnienia podmiotowego, pod **warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 stycznia 2011 r.** Do powyższego wprowadzono zastrzeżenie, iż **podatnicy rozpoczynający w 2010 r.** wykonywanie czynności opodatkowanych, u których łączna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, **przekroczyła 100 000 zł i nie przekroczyła 150 000 zł**, mogli skorzystać z przedmiotowego zwolnienia, pod warunkiem **pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 stycznia 2011 r.**

Powyższa nowelizacja niewątpliwie wpłynęła na obniżenie dochodów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług, bowiem większe grono podatników mogło korzystać ze zwolnienia podmiotowego i w konsekwencji nie było obowiązane do dokonywania zapłaty podatku wynikającego ze składanych dotychczas deklaracji.

Wyciąg z uzasadnienia do ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2009 r. nr 215 poz. 1666)

„(...) Podwyższenie limitu obrotu, który zwalnia od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł.

Obecnie w Polsce, zgodnie z art. 287 pkt 14 dyrektywy 2006/112/WE, limit rocznego obrotu uprawniający podatników do zwolnienia od podatku od towarów i usług wynosi 10 000 euro. Po przeliczeniu na złote, zgodnie z art. 399 i 400 ww. dyrektywy, limit ten wynosi 50 000 zł. Podkreślić należy, że gospodarka polska w znacznej części opiera się na małych podmiotach. Wskazać też należy, że Polska w porównaniu do innych państw członkowskich ma jeden z najniższych limitów obrotu uprawniających do możliwości korzystania z podmiotowego zwolnienia. W związku z tym, że istnieje możliwość podniesienia tego limitu, Polska wystąpiła o derogację w tej sprawie. W dniu 20 października 2009 r. Rada Unii Europejskiej podjęła decyzję upoważniającą Polskę do stosowania wyższego limitu obrotu uprawniającego do zwolnienia z VAT (decyzja ta oczekuje obecnie na publikację).

*Podwyższenie limitu obrotu z 10 000 euro do 30 000 euro (tj. z obecnej kwoty 50 000 zł do kwoty 150 000 zł), uprawniającego do zwolnienia podmiotowego, **ułatwi prowadzenie działalności gospodarczej podatnikom osiągającym niewielkie obroty, gdyż przyczyni się w znacznym stopniu do redukcji obciążeń administracyjnych** (podkreślenie – autorzy Raportu). Podatnik do momentu przekroczenia limitu obrotu nie ma obowiązku m.in. prowadzenia pełnej ewidencji i składania deklaracji dla tego podatku. W konsekwencji wpłynie to korzystnie na rozwój drobnej wytwórczości. Z uwagi na sytuację budżetową przedstawiony projekt przewiduje stopniowe podwyższanie limitu obrotu uprawniającego do zwolnienia od podatku od towarów i usług. Zgodnie z projektem podwyższanie limitu odbywać się będzie w następujący sposób:*

- na rok 2010 limit obrotu wyniósłby 20 000 euro (w przeliczeniu 100 000 zł),*
- na rok 2011 limit ten osiągnąłby wartość docelową 30 000 euro (w przeliczeniu 150 000 zł) (...).”*

Nie podano negatywnych skutków fiskalnych powyższych zmian. Dlaczego? Nie wiadomo.

Podsumowanie

1. Jak wykazano w Raporcie nr 3 na temat przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 – przyczyny wynikające z orzecznictwa sądowego i praktyki administracyjnej, generalne przyczyny spadku efektywności fiskalnej podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 można podzielić na sześć grup:

- 1) **bezrefleksyjne, wręcz naiwne implementowanie do tego podatku rozwiązań wewnątrzwspólnotowych, które umożliwiały ucieczkę od opodatkowania i uzyskanie nienależnych zwrotów; rozwiązania te można było jednak zabezpieczyć i „odbudować” instrumentami prawnymi, ograniczającymi ich patologiczny charakter.** W całym analizowanym okresie nie wprowadzono jakichkolwiek efektywnych rozwiązań uszczelniających (albo prowadzono działania pozorne), a te które (jakoby) uchwalono, nie przyczyniły się do wzrostu dochodów budżetowych – wręcz odwrotnie – spowodowały ich spadek oraz wzrost luki podatkowej,
- 2) **nie korzystano skutecznie z możliwości derogacyjnych,** które przewiduje art. 395 Dyrektywy 2006/112/WE dla wprowadzenia rozwiązań, chroniących budżet państwa przed międzynarodowym biznesem podatkowym, który wykorzystuje ten podatek do wyłudzeń nienależnych zwrotów,
- 3) **nie dostosowano zastanej infrastruktury tego podatku,** która powstała w latach 1993-1995 do wyzwań wynikających z wad wspólnotowej wersji podatku; system kas rejestrujących oraz zasady fakturowania nie były rozwijane w taki sposób, aby sprzyjały eliminacji lub choćby ograniczeniu nowych oszukańczych praktyk, np. polegających na wymianie paragonów fiskalnych na sfałszowane faktury; nie doskonalono zasad ewidencjonowania i deklarowania tego podatku, czego najlepszym przykładem jest to, że do dziś obowiązuje w zasadzie wzór deklaracji VAT-7 i VAT-7K sprzed 25 lat, mimo że podatek ten uległ od 2004 r. głębokiej przebudowie i ogromnej komplikacji,
- 4) **ulegano lobbingsowi legislacyjnemu i interpretacyjnemu** mającemu na celu ucieczkę od podatku wprowadzając jednocześnie opinię publiczną w błąd o rzekomym, uszczelniającym charakterze niepłacenia tego podatku (krajowe odwrotne obciążenie), mimo świadomości ujemnego wpływu tego rozwiązania na wielkość dochodów budżetowych,
- 5) **uchylono najważniejsze sankcje podatkowe za składanie fałszywych deklaracji podatkowych,** co spowodowało, że brak zapłaty tego podatku i wyłudzone zwroty stały się najtańszym i w zasadzie bezkarnym sposobem finansowania nawet legalnych interesów,
- 6) **nie dostosowano – kierując się zasadą proporcjonalności – dolegliwości kar za przestępstwa w tym podatku;** potencjalne skutki represyjne karnoskarbowe ucieczki od tego podatku i uzyskania nienależnych zwrotów były niewspółmiernie niskie w stosunku do korzyści, które dawał ten proceder.

Omówione w niniejszym raporcie zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r.:

- uchylenie ust. 4-8 art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 56 lit. b) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. nr 209 poz. 1320),
- zmiana brzmienia ust. 2 art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 7 lit. b) ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz – Prawo o miarach (Dz. U. z 2011 r. nr 64 poz. 332),
- dodanie pkt 7 i 8 w ust. 1 art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. art. 1 pkt 7 lit. a) ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz – Prawo o miarach (Dz. U. z 2011 r. nr 64 poz. 332)
- zmiana brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (wprowadzenie załącznika nr 11) – art. 1 pkt 7 lit. a) ustawy 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. z 2011 r. nr 134 poz. 780),

- zmiana brzmienia załącznika nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 7 ustawy 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),
- zmiana brzmienia art. 17 ust. pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz załącznika nr 11 do ustawy – art. 1 pkt 1 lit. a) i pkt 19 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 605),
- wprowadzenie art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2009 r. nr 195 poz. 1504),
- dodanie art. 106a-106q ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 50 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35),
- wprowadzenie działu Xa ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 4 ustawy 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),
- zmiana brzmienia art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. (Dz. U. z 2009 r. nr 214 poz. 1666)

w sposób znaczący przyczyniły się do patologizacji podatku od towarów i usług. Powyższe zmiany spowodowały bezpośrednio i pośrednio obniżenie wysokości dochodów budżetowych z tytułu podatków od towarów i usług poprzez utratę wpływów lub wzrost wypłaconych zwrotów. Nowelizacje ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z okresu 2007-2015 nie doprowadziły do uszczelnienia tego podatku, tym samym skala unikania opodatkowania lub uzyskiwania nienależnych zwrotów przez nieuczciwych podatników nie została zmniejszona, a nawet wzrosła. W uzasadnieniach wielokrotnie wprowadzano w błąd ustawodawcę: podając (świadomie lub nieświadomie) nieprawdę co do sensu projektowanych przepisów oraz ich skutków. Nie ukrywano związków z interesariuszami, dla których tworzono część tych przepisów.

2. Aby wyjaśnić genezę strat w dochodach budżetowych z tego podatku wynikających z tworzenia przepisów prawa lub ich interpretacji (administracyjnej i sądowej) oraz z zaniechania władzy, która nie usunęła przepisów patologicznych lub stosowała pozorne metody zwalczania tychże patologii, trzeba odpowiedź na pytanie o motywy tych działań. Dlaczego osoby tworzące i stosujące przepisy prawa okazały się nieudolne lub niekompetentne, czy też działały w złej wierze? Wiele informacji na ten temat jest niedostępnych i mogą je uzyskać wyłącznie uprawnione organy.

3. W latach 2007-2015 systematycznie spadał udział dochodów z tego podatku w PKB. O ile do 2007 roku przekraczał on 8% (8,1% w 2007), to w kolejnych latach obniżał się osiągając najniższy poziom w 2013 r. i 2015 r. – 6,8% (zob. Tabela).

Tabela 1.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Udział (%)	8,25	7,9%	7,2%	7,5%	7,7%	7,4%	6,8%	7,2%	6,8%
Nominalny (mld zł)	96,4	102	99	108	121	120	113	124	123

Dane te nie są kwestionowane przez niezależnych specjalistów. Dowodzą one jednak, że **podwyżka stawek tego podatku w 2011 r. nie dała jakichkolwiek efektów fiskalnych**, bo różnica w udziale o dwie dziesiąte procenta (między 7,5%, a 7,7%) może mieć przypadkowy charakter. Dlaczego tak się stało? W wyniku tej operacji wzrosły wpływy (ze 165,4 mld zł do 189,9 mld zł), lecz w istotnej części wzrost ten został zneutralizowany poprzez wzrost zwrotów o ponad 12 mld zł (z 56,5 do 69,1 mld zł) w stosunku do roku 2010. Jakie były przyczyny gwałtownego wzrostu kwoty zwrotów? Odpowiedź jest dość oczywista: w 2011 r.

rozpoczęło się upowszechnianie krajowego odwrotnego obciążenia, które uprawnia dostawców towarów i usługodawców objętych tym przywilejem do zwrotu podatku.

Jeśli porównamy udział dochodów z tego podatku w PKB z wielkością luki podatkowej, to można będzie ocenić efektywność „działań uszczelniających”, które (jakoby) podjęto w badanym okresie:

Tabela 2.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Udział procentowy w PKB	8,25	7,9%	7,2%	7,5%	7,7%	7,4%	6,8%	7,2%	6,8%
Luka (różnica między teoretycznym a rzeczywistym dochodem)	8,8	15,4%	20,1%	18,5%	20,7%	26,9%	26,4%	24,9%	24,5%

Według oficjalnych uzasadnień w latach 2011, 2013 i 2015, podjęto (jakoby) działania uszczelniające ten podatek (zob. 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 oraz Raport nr 2 na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015). Działania te nie tylko nie zwiększyły udziału dochodów z tego podatku, lecz również nie spowodowały spadku luki podatkowej: wręcz odwrotnie – luka w 2011 r. wzrosła o dwa punkty procentowe, w 2013 r. utrzymywała się na tym samym poziomie co w roku poprzednim (26,4% – spadek o pół punktu procentowego), podobnie było w 2015 r.

Reasumując: **zdaniem resortu finansów jedynym sposobem uszczelnienia tego podatku w latach 2011-2015 było rozszerzenie krajowego odwrotnego obciążenia. Nie przyniosło to realnego wzrostu dochodów budżetowych w relacji do PKB ani zmniejszenia luki w tym podatku. Było to zresztą zupełnie oczywiste: likwidacja efektywnego opodatkowania nie może powodować wzrostu dochodów budżetowych. Wprowadzono więc w błąd opinię publiczną, a działania były w interesie tych, którzy byli zainteresowani niepłaceniem tego podatku.**

4. Do najważniejszych „technicznych” przyczyn utraty dochodów budżetowych w badanym okresie należy zaliczyć:

- 1) stały wzrost liczby podatników formalnie upoważnionych do uzyskania zwrotu podatku w wyniku również ciągłego rozszerzania krajowego odwrotnego obciążenia; resort finansów nie podawał (ukrywał?) szczegółowych informacji na ten temat. Wiadomo, że liczba deklaracji z żądaniem zwrotu wzrosła w całym okresie o co najmniej 100% (z ok. 500 tys. do ok. 1 mln rocznie w 2018 r.). Nastąpiło to przy **jednoczesnym, radykalnym zmniejszeniu liczby kontroli wykonywanych przez urzędy skarbowe**, czyli przez organy faktycznie decydujące o dokonaniu zwrotów,
- 2) **centralizacja rozliczeń tego podatku w sektorze samorządu terytorialnego (lata 2013-2015); formalnym sprawcą tej katastrofy był NSA**: radykalna zmiana poglądów na temat podmiotowości podatkowej samorządowych jednostek budżetowych spowodowała powstanie „biznesu zwrotowego” na rzecz tych jednostek a ujemne saldo wpłat i zwrotów tego podatku na rzecz jednostek samorządu terytorialnego przekroczyło od 2013 r. 4 mld zł (szczegółowe dane na ten temat nie są publikowane),
- 3) **chaos panujący w praktyce interpretacyjnej i judykaturze**: formalne przestrzeganie prawa nie ma żadnego znaczenia, bo w tych warunkach można było uzyskać urzędową interpretację afirmującą każdy, nawet najbardziej absurdalny pogląd: w tym czasie wydano ponad 110 tys. indywidualnych interpretacji przepisów prawa, które są w stanie „zalegalizować” dowolny „wehikuł optymalizacyjny”, czyli fikcyjną transakcję w celu uchylecia się od podatku.

Powyższe czynniki tworzyły atmosferę przyzwolenia dla tych, którzy chcieli zarobić na wyłudzeniu zwrotów. Stało się to relatywnie proste, bo 400 urzędów skarbowych nie było (i nie jest) w stanie sprawdzić

w ciągu roku miliona deklaracji, na podstawie których wypłacano co rok coraz większą ich kwotę (wzrost roczny z 57 mld zł w 2008 r. do 87 mld zł w 2015 r.).

5. Straty w dochodach budżetowych z tego podatku (niezapłacony podatek, bezzasadny zwrot podatku) mogą być szacowane różnymi metodami. Wszystkie prowadzone niezależnie szacunki potwierdzają tezę, że w latach 2007-2015 utracono bezpowrotnie istotną część tych dochodów, przede wszystkim w wyniku:

- 1) braku skutecznej reakcji na rozwój masowych działań mających na celu ucieczkę od tego podatku i wyłudzenie zwrotów (przyzwolenie),
- 2) stanowienia prawa obniżającego bezpośrednio i pośrednio dochody budżetowe,
- 3) wprowadzonych w tym czasie rozwiązań prawnych, mających (jakoby) na celu uszczelnienie tego podatku – były bezskuteczne lub nawet zmniejszyły dochody budżetowe,
- 4) działalności interpretacyjnej, sądów i resortu finansów,
- 5) ograniczenia liczby kontroli wykonanych przez urzędy skarbowe dotyczących składanych deklaracji,
- 6) systemowego wzrostu liczby deklaracji podatkowych, na podstawie których dokonywano zwrotów (rozszerzenie krajowego odwrotnego obciążenia),
- 7) braku doskonalenia infrastruktury tego podatku (kasy rejestrujące, fakturowanie, ewidencje podatkowe, informacje i deklaracje) do wyzwań wynikających z rozwoju masowej ucieczki od tego podatku oraz wyłudzenia zwrotów.

Działalność organów administracji rządowej mająca na celu wykrycie zaległości podatkowych w tym podatku była wyjątkowo nieefektywna fiskalnie a kary za oszustwa podatkowe były niewspółmiernie niskie w stosunku do uzyskanych z tego tytułu korzyści. Ucieczka od tego podatku i wyłudzenie zwrotów były w tym okresie najbardziej opłacalną działalnością przestępczą, o wyższej rentowności niż inne oszustwa.

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/Id8O/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-rosnie-ich-efektywnosc.html>;
 94. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dzielań+kontroli+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.