



ZWIĄZEK PRZEDSIĘBIORCÓW
I PRACODAWCÓW

LUKA VAT W POLSCE I JEJ OGRANICZENIE

WRZESIEŃ 2021

LUKA VAT W POLSCE I JEJ OGRANICZENIE

PARTNERZY



SPIS TREŚCI

PRZEDMOWA.....	6
----------------	---

CZĘŚĆ ANALITYCZNA..... 11

1. ELEMENTY SKŁADOWE LUKI VAT	8
2. WIELKOŚĆ LUKI VAT DO 2018 ROKU	9
3. LUKA A KONKURENCYJNOŚĆ	11
4. SZACUNKI LUKI VAT PO 2018 ROKU	12
5. ILE JUŻ ZYSKALIŚMY DZIĘKI USZCZELNIENIOM, A ILE MOŻEMY ZYSKAĆ W PRZYSZŁOŚCI	15

CZĘŚĆ REGULACYJNA..... 22

I. GLOSARIUSZ PODSTAWOWYCH POJĘĆ	18
II. DZIAŁANIA UE I JEJ ORGANÓW UKIERUNKOWANE NA WALKĘ Z TZW. LUKĄ VAT	19
1. Najważniejsze działania organów UE	19
a. Zielona księga w sprawie przyszłości VAT	19
b. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno- Społecznego w sprawie przyszłości VAT	20
c. Sprawozdanie Specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego Nr 24/2015	21
d. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT	21
e. Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej oraz wprowadzenia docelowego systemu opodatkowania handlu między państwami członkowskimi	22
f. Monitoring poziomu luki VAT prowadzony na szczeblu UE	23

2. Wybrane działania legislacyjne na szczeblu UE związane z kwestią oszustw w obszarze VAT	23
a. Dyrektywy Rady (UE) 2013/42/UE i 2013/43/ UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniające Dyrektywę VAT	23
b. Dyrektywa Rady UE 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r.	24
c. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r.	25
d. Zmiany w regulacjach dotyczących współpracy administracyjnej	25
3. Podsumowanie działań podjętych przez UE	25
III. DZIAŁANIA POLSKIEGO USTAWODAWCY PODEJMOWANE	
M.IN. W CELU ZWALCZANIA LUKI VAT	27
a. Odwrotne obciążenie w obrocie krajowym	27
b. Jednolity Plik Kontrolny	30
c. Solidarna odpowiedzialność nabywcy	32
d. Klauzula nadużycia prawa	34
e. Pakiet paliwowy	35
f. Dodatkowe zobowiązanie w VAT	36
g. Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej	38
h. Zmiany w zakresie Kodeksu karnego	39
i. System SENT/ Pakiet przewozowy	40
j. System STIR	41
k. Mechanizm Podzielonej Płatności – MPP	43
l. Kasy online	45
m. Wykaz podatników VAT tzw. Biała lista	46
n. Paragon z NIP	47
o. Pakiet Quick Fixes	48
p. Pozostałe rozwiązania	49
IV. POZOSTAŁE DZIAŁANIA POLSKICH ORGANÓW	50
1. Działalność NIK	50
2. Działania pozalegisłacyjne MF i KAS	52
a. Metodyka należytej staranności	52
b. Kampanie informacyjno – edukacyjne	52
c. Listy ostrzegawcze, ostrzeżenia podatkowe	53
d. Wybrane porozumienia/ umowy z innymi państwami ukierunkowane na zwalczanie oszustw w VAT	55

V. PRZYSZŁOŚĆ WALKI Z LUKĄ VAT.....	56
1. Planowane/zapowiedziane rozwiązania	56
a. e-Faktura i Krajowy System e-Faktur (KSeF)	56
b. Podatnik bezgotówkowy.....	57
c. Zmiany w KAS	57
2. Co więcej można zrobić w walce z luką VAT?	58
a. Współpraca z podatnikami w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych.....	58
b. Wzmocnienie współpracy międzynarodowej	59
c. Skuteczna zmiana dyrektyw.....	59
d. Blockchain	59
e. Dalsza digitalizacja rozliczeń i automatyzacja procesów kontroli.....	60
VI. PODSUMOWANIE – OCENA ZMIAN CAŁOŚCIOWO	68

Przedmowa

Doskonale pamiętam, jak niecałą dekadę temu środowisko zorganizowane wokół Związku Przedsiębiorców i Pracodawców zwracało uwagę na konieczność podjęcia szybkich i skutecznych działań w odpowiedzi na rosnący problem wyłudzeń i oszustw w zakresie podatku VAT.

W całym kraju szalały karuzele podatkowe, uczciwi przedsiębiorcy tracili niejednokrotnie majątki życia (z uwagi albo na źle ukierunkowane działania organów podatkowych, albo na konieczność konkurowania z oszustami), a do Skarbu Państwa nie wpływała nawet co czwarta należna złotówka z tytułu podatku od towarów i usług. A należy przy tym pamiętać, że to najistotniejsze źródło wpływów budżetowych!

Na szczęście dzisiaj znajdujemy się już w nieco innej rzeczywistości. Szereg działań regulacyjnych i organizacyjnych spowodował, że Polska stała się jednym z europejskich liderów w zakresie uszczelniania VAT. Nie oznacza to, że misja regulatora jest zakończona.

Luka VAT w dalszym ciągu istnieje – choć znacznie mniejsza niż wcześniej – ale przestrzeń do uszczelniania jest również w zakresie innych danin publicznych. Mamy nadzieję, że niniejszy raport stanowi rzetelne podsumowanie tego, co o luce VAT wiemy oraz tego, co udało się w zakresie jej ograniczenia zdziałać zmianami legislacyjnymi.



Cezary Kaźmierczak
Prezes ZPP

CZĘŚĆ

ANALITYCZNA

1. ELEMENTY SKŁADOWE LUKI VAT

Lukę w dowolnym podatku można zdefiniować jako różnicę między wpływami, jakie powinny trafić do kasy państwa jego tytułem a tymi, które rzeczywiście zaksięgowano. Wbrew powszechnej opinii, luka podatkowa nie jest wyłącznie wynikiem działań przestępczych, których celem jest pozbawienie budżetu należnych mu wpływów.

Wymienić można trzy podstawowe składowe luk podatkowych, które, co oczywiste, mają również zastosowanie do luki VAT:

1. Działania leżące w gestii organów publicznych, takie jak:
 - a) zachęty, w tym:
 - o ulgi,
 - o zwolnienia,
 - o preferencyjne stawki;
 - b) zaniechania, polegające zwykle na nieprzystosowaniu prawa podatkowego do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej albo nieefektywnej jego konstrukcji.
2. Pomyłki podatników, nie wynikające ze złej woli, w tym:
 - a) całkowicie przypadkowe błędy;
 - b) niewłaściwe zastosowanie przepisów prawa podatkowego, wynikające np. z jego niedostatecznej znajomości.
3. Świadome unikanie opodatkowania
 - a) legalne, ale nieetyczne, polegające na działaniu zgodnie z literą prawa, ale wbrew jego idei, np. wykorzystywanie luk w przepisach czy precedensów;
 - b) nielegalne i nieetyczne, polegające na świadomym łamaniu istniejącego prawa, poprzez np.:
 - o zaniżenie kwoty należnego podatku;
 - o uchylanie się od jego zapłaty.

Punkt pierwszy powszechnie nazywa się tzw. luką polityczną i stanowi ona element polityki gospodarczej aktualnie rządzącej partii. Jej wyeliminowanie jest de facto niemożliwe i niezbyt zasadne, gdyż dobrze skonstruowane ulgi, zwolnienia czy preferencje podatkowe mogą skutkować wyższym społecznym efektem netto niż ich brak. Ponadto w gestii każdego rządu leży modyfikacja przepisów odziedziczonych po poprzednikach i jest to immanentna cecha demokracji.

Wyeliminowanie nieświadomych pomyłek leżących po stronie podatników nie jest możliwe w całości, albowiem niezależnie od podejmowanych działań, pewna część deklaracji nie będzie idealnie odzwierciedlać stanu faktycznego (np. księgowość źle przepisze cyfrę). Poprzez odpowiednią edukację oraz upraszczanie systemu podatkowego można jednak zmniejszać lukę opisaną w punkcie 2b. tj. niewłaściwe zastosowanie przepisów prawa. Im bardziej skomplikowany system podatkowy, tym łatwiej o błąd ze strony podatnika. Jednocześnie próby jego realnego upraszczania spotykają się zwykle z oporem ze strony doradców podatkowych, którzy zarabiają na nieprzyjazności systemu.

Główna walka z lukami podatkowymi skupia się zatem na zmniejszaniu rozbieżności między teoretycznymi a rzeczywistymi wpływami wynikającymi z punktu 3, tj. ze świadomych działań podatników mających na celu unikanie opodatkowania. Niniejsze opracowanie koncentruje się głównie na tym aspekcie luki w podatku od towarów i usług.

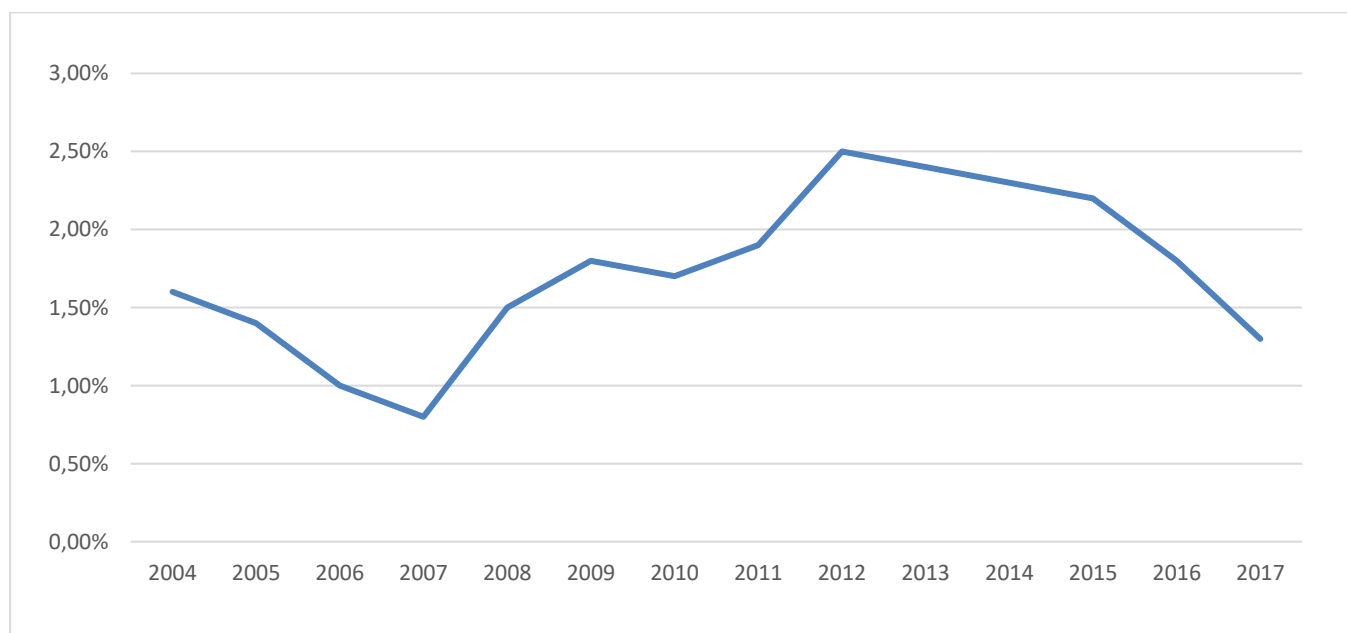
2. WIELKOŚĆ LUKI VAT DO 2018 ROKU

Szacowaniem luki w podatku od towarów i usług zajmuje się w Polsce kilka instytucji. Za tzw. benchmark należy uznać metodykę CASE (Center for Social and Economic Research). Z wyliczeń tej instytucji korzysta Komisja Europejska w swoich publikacjach dotyczących luki VAT na terenie Wspólnoty. Tematyką luki zajmowało się także Ministerstwo Finansów. Wymienić tu można oficjalne, ministerialne opracowanie autorstwa Tomasza Mazura z zespołem, które szacuje wielkość luki za lata 2004-2017, a także working paper Karoliny Konopczak, która stosuje nowatorskie, ekonometryczne podejście, do badania trajektorii zmian luki VAT, począwszy od 1 kwartału 1999r. ze szczególnym uwzględnieniem lat 2016-2018. Podkreślić należy,

że **porównywanie luk VAT przed i po 2011r. jest niemożliwe, z uwagi na zmianę metodyki prowadzenia rachunków narodowych z ESA 95 na ESA 2010**. Co więcej, harmonogram raportowania deklaracji podatkowych sprawia, że najświeższe szacunki luk, jakie można uzyskać, pochodzą z okresu t-2, tj. w danym roku możliwe jest wyestymowanie luki VAT za dwa lata przed, co oznacza, że w 2021r. znana jest luka dopiero z 2019r.

Oficjalne oszacowanie Ministerstwa Finansów (Mazur et al. 2019) podaje następujące wartości luki VAT jako % PKB (Wykres 1). Metodyka MF nie jest w tym miejscu opisywana, zainteresowanego czytelnika odsyła się do cytowanej publikacji.

Wykres 1. Luka VAT jako odsetek aktualnego PKB, oficjalne oszacowanie MF
Luka po 2011r. nie można porównywać z wcześniejszą, z uwagi na zmianę metodyki ESA

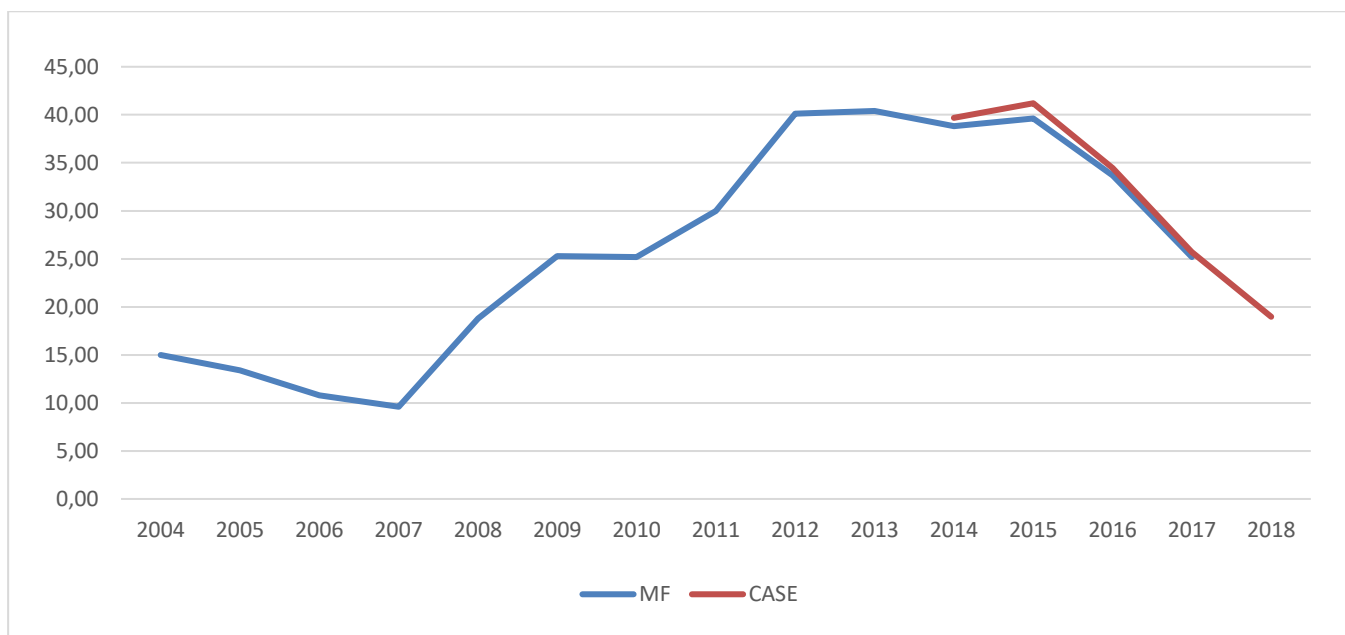


Źródło: opracowanie własne na podstawie (Mazur et al. 2017)

Oszacowania CASE za lata 2014-2018, podane przez Komisję Europejską jest zbliżone do podanego wyżej oszacowania MF

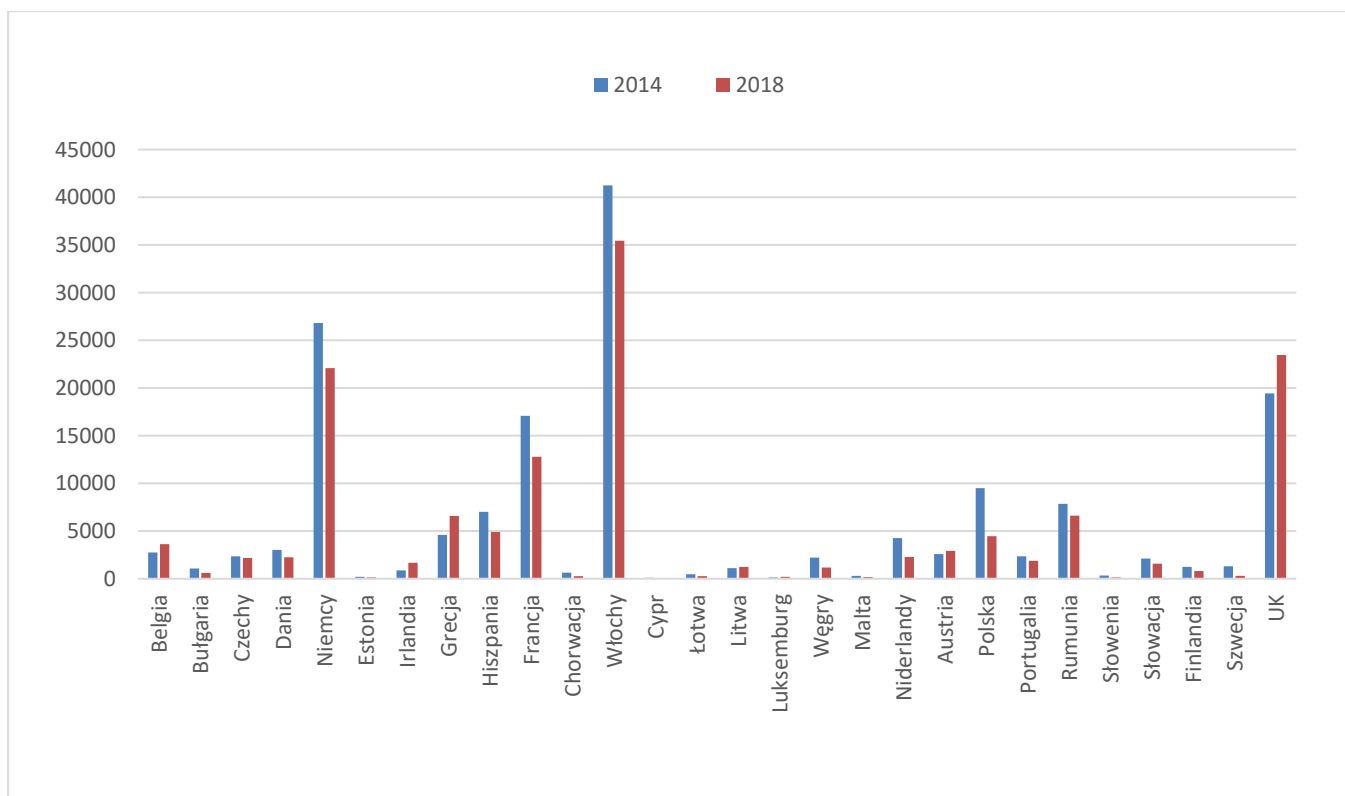
Wykres 2. Nominalna wartość luki VAT, oszacowania MF oraz CASE dla KE.

Wartości po 2011r. nie są porównywalne z wcześniejszymi z uwagi na zmianę standardów ESA.



Źródło: opracowanie własne na podstawie Mazur et al. (2019) oraz KE

Wykres 3. Polska luka VAT na tle EU, dane w mln euro



Źródło: opracowanie własne na podstawie KE

3. LUKA A KONKURENCYJNOŚĆ

Znaczna luka VAT (tzw. compliance gap) niekorzystnie wpływa na konkurencyjność przedsiębiorstw działających na terenie danego kraju. Głównym powodem nie jest jednak obecność karuzel podatkowych, tj. firm zawierających ze sobą transakcje polegające na fikcyjnej sprzedaży towarów, celem uzyskania nienależnego zwrotu podatku. Jedno z większych zagrożeń stanowią firmy działające legalnie, ale stosujące np. oszustwa na matrycy stawek, co pozwala im sprzedawać towar po tej samej cenie netto, ale niższej brutto, co powoduje wypychanie z rynku uczciwie działających przedsiębiorców, szczególnie w segmencie b2c, tj. sprzedaży bezpośrednio do klienta, nie będącego płatnikiem VAT. Powoduje to w najlepszym przypadku zniechęcenie tak aktywnie działających, jak i potencjalnych przedsiębiorców do zakładania działalności gospodarczej. Brak aktywności państwa w walce z tego typu oszustwami wysyła sygnał do biznesu, że uczciwa działalność jest nieopłacalna, co uderza w fundament jakiegokolwiek konkurencyjności opartej o zasady wolnego rynku.

Lukę VAT można także powiązać z szarą strefą, tj. działalnością nierejestrowaną (ale niekoniecznie stricte przestępczą, ta bowiem jest definiowana jako czarna strefa). Występowaniem gospodarczej szarej strefy nie można jednak obarczać wyłącznie przedsiębiorców, bowiem często decyzja o np. stosowaniu płatności nierejestrowanych, tzw. „pod stołem”, z pominięciem odpowiedniego raportowania transakcji, w tym podatkowego, wynika z nadmiernego skomplikowania systemu prawnego czy nawet obawą przed przyszłą reakcją

fiskusa. Dopiero niedawno wprowadzono Wiazącą Informację Podatkową, która co do zasady ma stanowić ostateczną interpretację prawa podatkowego, stosowaną przez Urząd Skarbowy. Wcześniej różne, a nawet te same US, w różnych sprawach mogły stosować diametralnie różne interpretacje. Co więcej, w prawie podatkowym nie miała zastosowania zasada *lex retro non agit*, przez co nieraz przedsiębiorcy - działając w oparciu o informacje uzyskane od fiskusa - podejmowali określone decyzje biznesowe, by zostać później oskarżonymi przez US o próby oszustw podatkowych.



4. SZACUNKI LUKI VAT PO 2018 ROKU

Historyczne oszacowanie luki VAT wyliczone przez CASE oraz MF przedstawione zostało na Wykresie 2. Obliczenia te nie przedstawiają jednak aktualnego wolumenu luki z uwagi na charakter metodyki top-down, która pozwala na przeprowadzenie obliczeń z orientacyjnie dwuletnim opóźnieniem, wynikającym z dostępności danych podatkowych oraz tablic rachunków narodowych. W związku z powyższym, w raporcie podjęto orientacyjną próbę ekonometrycznego oszacowania luki VAT przy zastosowaniu rocznych danych makroekonomicznych.



W obliczeniach dane VAT zestawione zostały z dwiema zmiennymi makroekonomicznymi, najistotniejszymi w kontekście ww. podatku. Pierwszą z nich jest wartość dodana, od której odprowadzany jest VAT (value added tax – podatek od wartości dodanej). Druga to spożycie, które odpowiada za większość VTTL - luka VAT

+ realne wpływy z VAT (Mazur et al. 2019). Szeregi o częstotliwości rocznej pochodzą z banku danych makroekonomicznych GUS. Należy zaznaczyć, że uwzględniane są wyłącznie lata od 2011 w górę, z uwagi na zmianę standardów prowadzenia rachunków narodowych z ESA95 na ESA2010. Zestawiając ww. szeregi z szacunkami luki VAT publikowanymi przez MF (Mazur et al. 2019, raporty CASE obejmują zbyt mały okres czasu) można zauważyć, że VTTL stanowią rokrocznie nieco poniżej 12% spożycia oraz około 10% wartości dodanej wytworzonej w Polsce. Obserwacja ta pozwoliła przygotować wstępny model, gdzie na podstawie szeregów spożycia oraz wartości dodanej prognozowany jest wolumen VTTL. Równanie modelu przedstawione jest pod 1), gdzie VTTL oznacza sumę luki VAT oraz rzeczywistych wpływów z VAT, VA wartość dodaną, SP spożycie, a t desygnat czasu.

$$1) VTTL_t = \alpha_0 + \alpha_1 VTTL_{t-1} + \alpha_2 VA_t + \alpha_3 VA_{t-1} + \alpha_4 SP_t + \varepsilon_t$$

Chociaż skorygowany współczynnik R^2 ¹ przekroczył 92%, to wartości statystyk p pozwoliły go znacząco uprościć i powiązać wartość VTTL jedynie z opóźnioną wartością dodaną oraz bieżącym spożyciem, vide równanie 2). Z modelu usunięto także stałą, gdyż wpływy tytułem podatku od towarów i usług byłyby zerowe, gdyby nie wytworzona została wartość dodana.

$$2) VTTL_t = \alpha_1 VA_{t-1} + \alpha_2 SP_t + \varepsilon_t$$

Parametry modelu przedstawione są poniżej:

¹ Klasyczny współczynnik R^2 jest niemalejącą funkcją liczby zmiennych, skorygowany wprowadza na to poprawkę.

Tabela 1. Estymacja KMNK, wykorzystane obserwacje 2012-2017 (N = 6)
Zmienna zależna (Y): VTTL

	Współczynnik	Błąd stand.	t-Studenta	wartość p	
VA_1	-0,209217	0,0289308	-7,232	0,0019	***
SP	0,347553	0,0316413	10,98	0,0004	***

Średn. arytm. zm. zależnej	163,6635		Odch. stand. zm. zależnej	9,577875
Suma kwadratów reszt	10,59506		Błąd standardowy reszt	1,627503
Niecentrowany R-kwadr.	0,999934		Centrowany R-kwadrat	0,976901
F(2, 4)	30422,20		Wartość p dla testu F	4,32e-09
Logarytm wiarygodności	-10,21952		Kryt. inform. Akaike'a	24,43903
Kryt. bayes. Schwarza	24,02255		Kryt. Hannana-Quinna	22,77183
Autokorel. reszt - rho1	0,345814		Stat. Durbina-Watsona	1,197809

Źródło: opracowanie własne

Mając powyższe na uwadze, można oszacować lukę VAT za lata, w których dostępne są już informacje z rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych tj. 2019 i 2020. Oszacowanie polega na wykorzystaniu modeli 1 oraz 2, a także

ważonej średniej ruchomej do obliczenia VTTL na podstawie dostępnych danych makroekonomicznych, a następnie odjęciu od VTTL realnych wpływów VAT celem uzyskania luki w podatku.

Tabela 2. Oszacowanie luki w podatku VAT za 2018, 2019 i 2020, mld zł

Model	2018	2019	2020
Ważona MA	14.54	23.90	24.06
Model 1)	19.33	25.11	28.32
Model 2)	21.10	32.37	7.72

Źródło: opracowanie własne

Oszacowania z tabeli 2 można zestawzić z opracowaniem CASE, które podaje orientacyjną lukę za 2018r. na poziomie 18.97 mld zł. Najmniejszy błąd uzyskała zatem prognoza

przygotowana za pomocą modelu 1) dlatego, mimo teoretycznie gorszych parametrów, to on będzie podstawą dalszych obliczeń.

Oszacowanie luki VAT za kolejne lata, tj. 2021-2025 jest o tyle utrudnione, że wymaga przygotowania prognozy tak spożycia, wartości dodanej, jak i wpływów podatkowych tytułem VAT. Wszystkie trzy szeregi układają się jednak bardzo stabilnie, zatem możliwa jest orientacyjna, krótkookresowa prognoza wartości tychże na podstawie analiz trendu. Wartości współczynników R2 to, odpowiednio dla trzech ww. zmiennych, 0.94, 0.96 oraz 0.825. W związku z powyższym, prognoza luki VAT przy wykorzystaniu modelu 1) do prognozy VTTL na lata 2021-2025 przedstawia się następująco:

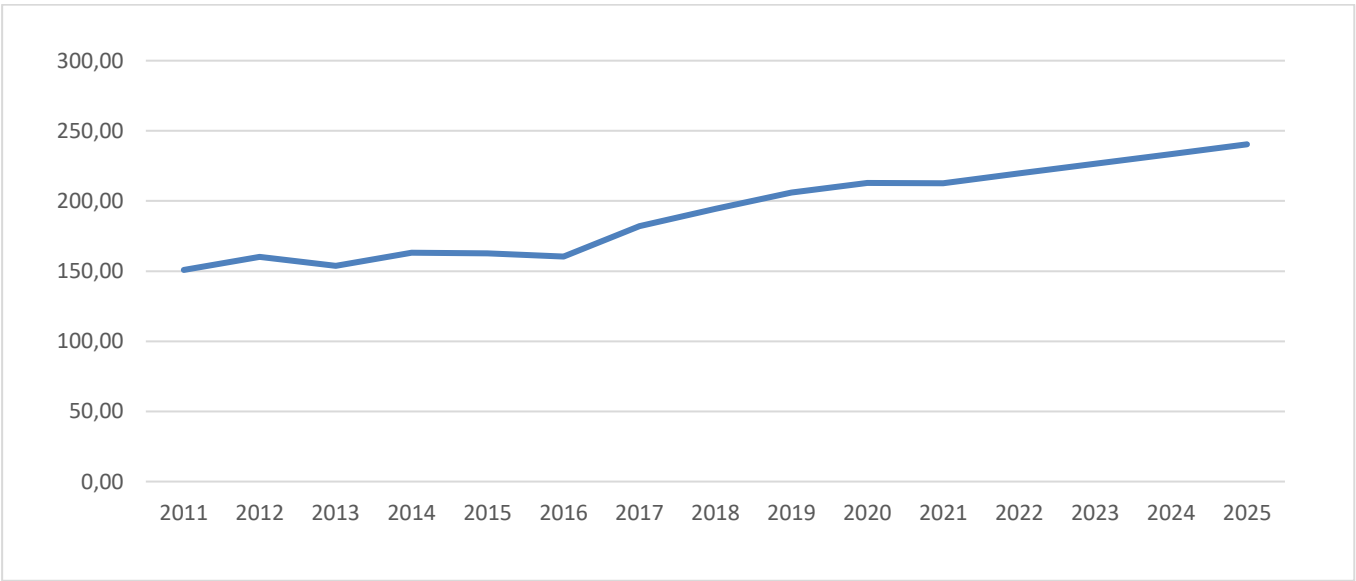


Tabela 3. Orientacyjna prognoza VTTL i luki VAT do 2025r. w mld zł

Rok	2021	2022	2023	2024	2025
VTTL	212.68	219.60	226.52	233.45	240.37
Luka VAT	23.19	21.57	19.96	18.35	16.74

Źródło: opracowanie własne

Wykres 4. Orientacyjna prognoza VTTL do 2025r.
Wartości za 2011-2017 historyczne, mld zł



Źródło: opracowanie własne

5. ILE JUŻ ZYSKALIŚMY DZIĘKI USZCZELNIENIOM, A ILE MOŻEMY ZYSKAĆ W PRZYSZŁOŚCI

Wagę zmian prawnych, mających na celu ograniczenie luki VAT najlepiej zobrazować przedstawiając wpływy, jakie budżet państwa utraciłby, gdyby nie została ona zmniejszona. Biorąc pod uwagę, że stosunek luki VAT

do wpływów z VAT w latach 2011-2016 wynosił średnio 30.5% i zakładając, że zostałby on utrzymany w kolejnych latach, gdyby luka VAT nie została realnie ograniczona, utracone wpływy za lata 2017-2020 sumują się do 88.6 mld zł.

Tabela 4. Wpływy, jakie budżet państwa utraciłby, gdyby luka VAT nie została ograniczona, 2017-2020, mld zł

Rok	2017	2018	2019	2020
Realne wpływy tyt. VAT	156.80	174.95	180.89	184.55
Hipotetyczne wpływy tyt. VAT w razie nieograniczenia luki	139.30	148.70	157.67	162.94
Wpływy uzyskane dzięki uszczelnieniu	17.50	26.25	23.22	21.62

Źródło: opracowanie własne



Założyć należy, że wysiłki MF dalej będą nakierowane na zmniejszenie luki w podatku od wartości dodanej. Proces ten nie będzie trwał jednak w nieskończoność, gdyż pewna, minimalna luka wystąpi zawsze, z uwagi chociażby na omyłki podatników nie mające celowego charakteru. **W latach 2015-2017 nastąpiło znaczne zmniejszenie luki VAT w relacji do VTTL, z ponad 24% do mniej niż 14%.** Choć oszacowanie efektu obecnie wprowadzanych zmian prawnych jest niemożliwe, można zaprezentować orientacyjny wpływ dalszej redukcji na finanse państwa.

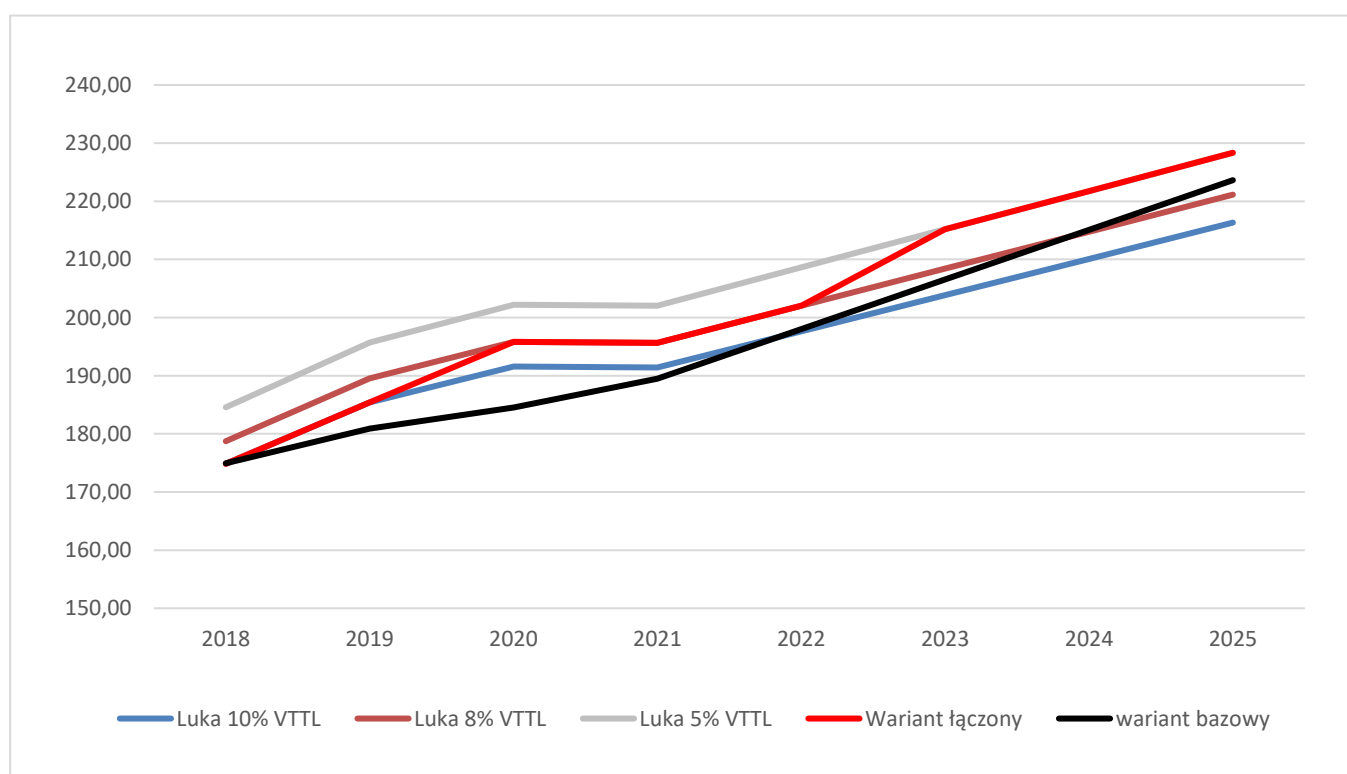
Na potrzeby opracowania zakładane są cztery trajektorie, gdzie luka w relacji do VTTL w latach 2018-2025 zostaje zmniejszona do, odpowiednio, 10%, 8%, 5% oraz trajektoria łączona, będąca zestawieniem ww.

Tabela 5. Hipotetyczne wpływy tyt. VAT w razie dalszego ograniczania luki

Rok	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Luka 10% VTTL	174.85	185.40	191.59	191.41	197.64	203.87	210.10	216.33
Luka 8% VTTL	178.74	189.52	195.85	195.66	202.03	208.40	214.77	221.14
Luka 5% VTTL	184.57	195.70	202.23	202.04	208.62	215.20	221.77	228.35
Wariant łączony	174.85	185.40	195.85	195.66	202.03	215.20	221.77	228.35
Wariant bazowy²	174.95	180.89	184.55	189.49	198.03	206.56	215.10	223.63

Źródło: opracowanie własne

Wykres 5. Hipotetyczne wpływy tyt. VAT w razie dalszego ograniczania luki



Źródło: opracowanie własne

² Wartości do 2020r. historyczne, z informacji dot. rozliczenia, MF.

CZĘŚĆ REGULACYJNA

I. GLOSARIUSZ PODSTAWOWYCH POJĘĆ

Biała lista	Biała lista podatników VAT zgodnie z art. 96b ustawy o VAT
Dyrektywa VAT	Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
JPk	Jednolity Plik Kontrolny
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
KE/Komisja	Komisja Europejska
KKS	Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy
MF/ Ministerstwo	Ministerstwo Finansów
MPP / split payment	Mechanizm Podzielonej Płatności
NIK	Najwyższa Izba Kontroli
Odwrotne obciążenie	mechanizm odwrotnego obciążenia
OP	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa
PCz	Państwo Członkowskie
Rada	Rada Unii Europejskiej
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska
US	Urząd Skarbowy
Ustawa o KAS	Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej
Ustawa o VAT	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
VAT	podatek od towarów i usług / podatek od wartości dodanej (w zależności od kontekstu)

II. DZIAŁANIA UE I JEJ ORGANÓW UKIERUNKOWANE NA WALKĘ Z TZW. LUKĄ VAT

VAT jest podatkiem zharmonizowanym na poziomie UE. W konsekwencji regulacje krajowe obowiązujące w poszczególnych PCz muszą pozostawać zgodne z rozwiązaniami w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, wprowadzonymi na szczeblu UE. Jest to szczególnie istotne w kontekście działań ukierunkowanych na ograniczanie luki VAT podejmowanych przez poszczególne PCz. Co więcej, zunifikowane działania na poziomie UE mogą stanowić bardziej efektywną alternatywę dla pojedynczych działań realizowanych samodzielnie przez PCz, a zmierzających do ograniczenia luki VAT, w tym jej podstawowego komponentu, jaki stanowią oszustwa karuzelowe.

Warto podkreślić, że już pod koniec XX wieku zidentyfikowano podatność tymczasowych zasad opodatkowania transakcji wewnątrz-unijnych wprowadzonych w 1993r. na oszustwa karuzelowe. Natomiast na początku bieżącego wieku przed TSUE zaczęły zapadać pierwsze orzeczenia odnoszące się do przedmiotowych wyłudzeń.

Obszary związane z uchylaniem się i unikaniem opodatkowania w VAT, w tym w szczególności wyłudzenia związane z obrotem karuzelowym, stanowiły przedmiot dyskusji na forum UE i zaadresowane zostały w określonych komunikatach i aktywności legislacyjnej organów UE. W dalszej części niniejszego opracowania

wskazujemy na wybrane działania UE referujące do wyłudzeń VAT, jako komponentów luki VAT, a także elementy związane z monitoringiem poziomu luki VAT w poszczególnych PCz.

1. Najważniejsze działania organów UE

a. Zielona księga w sprawie przyszłości VAT

Dnia 1 grudnia 2010 r. KE zaprezentowała Zieloną księgę³, w której wskazano na konieczność funkcjonowania kompleksowego systemu VAT, dostosowanego do zmian otoczenia gospodarczego i technologicznego, który będzie przy tym wystarczająco silny, aby oprzeć się fali zidentyfikowanych oszustw w VAT. KE podnosiła zasadniczo, że celem Zielonej księgi jest zainicjowanie szeroko zakrojonych konsultacji z zainteresowanymi stronami w zakresie funkcjonowania systemu VAT w obowiązującym kształcie oraz wymaganych zmian w jego istocie wymaganych w przyszłości. Jeden z podstawowych elementów, na jaki wskazano w przedmiotowym dokumencie, stanowił aspekt maksymalizacji poboru podatku oraz eliminacji podatności systemu VAT na oszustwa. Już wówczas zauważono, że: „W 2008 r. całkowite wpływy państw członkowskich z podatku VAT sięgnęły kwoty około 862 mld EUR. (...) ubytek podatku VAT w UE (różnicę pomiędzy faktycznymi wpływami z podatku VAT a kwotą,

³ Zielona księga w sprawie przyszłości podatku. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu VAT KOM(2010) 695 wersja ostateczna; dalej jako: **Zielona księga**.

którą państwa członkowskie teoretycznie powinny uzyskać, uwzględniając stan ich gospodarek) oszacowano na poziomie 12% teoretycznych wpływów z podatku VAT w 2006 r., przy czym w kilku państwach członkowskich wskaźnik ten określono na poziomie ponad 20%. Oprócz przypadków unikania opodatkowania oraz strat będących wynikiem niewypłacalności podatników źródłem ubytku podatku VAT są również oszustwa wynikające po części z wrodzonej słabości obecnych przepisów, które w szczególności dopuszczają możliwość nabycia za granicą towarów i usług bez podatku VAT⁴.



W rozpatrywanym dokumencie KE odniosła się⁵ również do toczącej się wówczas debaty dotyczącej strategii zwalczania oszustw w VAT, w ramach której zakwestionowano wydajność metody poboru VAT. **KE zwróciła uwagę na sposoby usprawnienia i uproszczenia poboru VAT przy użyciu m. in. nowoczesnych technologii. Odniosła się m. in. do takich**

modeli jak dzielenie płatności na kwotę stanowiącą podstawę opodatkowania wypłacaną dostawcy lub usługodawcy oraz kwotę VAT odprowadzaną bezpośrednio do organu podatkowego czy ewidencję faktur wysyłanych w czasie rzeczywistym w centralnej bazie danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT.

b. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości VAT⁶

Konsultacje publiczne prowadzone w obszarze Zielonej księgi stanowiły impuls do wydania przez KE Komunikatu w sprawie przyszłości VAT, w którym przedstawiono konkluzje i wnioski wynikające z przedmiotowych konsultacji, dialogu z PCz oraz opinii instytucji europejskich. **Jeden z elementów poruszonych w ramach rozpatrywanego komunikatu stanowiły wnioski i propozycje rozwiązań w obszarze zapewnienia odpornego na nadużycia systemu podatku VAT, w tym znalezienie lepszego sposobu poboru i kontroli VAT.** Komisja, podniosła również, że doświadczenia związane ze zorganizowanymi, masowymi i nagłymi oszustwami VAT **unaocznily, że procedura zmiany przepisów lub przyznawania PCz odstępstw nie zawsze pozostaje wystarczająco elastyczna, aby zapewnić szybką i właściwą reakcję.** W konsekwencji wśród postulatów działań ukierunkowanych na zwalczanie oszustw VAT, Komisja wskazała między innymi na potrzebę przedstawienia stosownego wniosku legislacyjnego w zakresie tzw. mechanizmu szybkiego reagowania w przypadku nagłych oszustw w VAT.

⁴ Zielona księga, s. 6.

⁵ Zielona księga, s. 23.

⁶ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie

przyszłości VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT KOM(2011) 851 wersja ostateczna, dalej jako: **Komunikat w sprawie przyszłości VAT.**

c. Sprawozdanie Specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego Nr 24/2015⁷

Na fakt uszczuplenia budżetu UE, jak i budżetów poszczególnych PCz, spowodowany oszustwami w obszarze VAT uwagę zwrócił również Trybunał Obrachunkowy UE w wydanym w 2016 r. Sprawozdaniu specjalnym. W ocenie Trybunału Obrachunkowego: „Rokrocznie Unia Europejska ponosi miliardowe straty w przychodach z tytułu VAT z uwagi na przestępczość zorganizowaną. Jako że wywóz towarów i usług do innego państwa członkowskiego jest zwolniony z podatku VAT, przestępcy w drodze oszustwa mogą uchylać się od zapłaty VAT w państwie członkowskim przeznaczenia. Jest to przyczyną utraty przychodów zarówno na poziomie krajowym, jak i unijnym. W niniejszym sprawozdaniu przeanalizowano, na ile skutecznie UE radzi sobie z problemem wewnątrzwspólnotowych oszustw związanych z VAT. Ze względu na wykryte niedociągnięcia Trybunał jest zdania, że obecny system nie działa wystarczająco skutecznie. Niedociągnięcia te wymagają podjęcia stosownych działań. Nadszedł czas, by zająć categoryczne stanowisko w tej sprawie i poczynić bardziej zdecydowane kroki”.

Trybunał Obrachunkowy podniósł również, że co prawda UE wprowadziła narzędzia i rozwiązania umożliwiające PCz zwalczanie wewnątrzwspólnotowych oszustw w VAT, niemniej jednak niektóre z nich należy wzmocnić lub stosować w bardziej konsekwentny sposób. W Sprawozdaniu specjalnym przedstawiono szereg zaleceń skierowanych wobec KE, a ukierunkowanych na potrzebę zwalczania oszustw w analizowanym obszarze.

d. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT⁸

W kwietniu 2016 r. KE opublikowała tzw. Plan działania w sprawie VAT, w którym określiła zasadniczo niezbędne działania i stopniowe kroki ukierunkowane na stworzenie jednolitego unijnego obszaru VAT, w tym dostosowanie systemu do gospodarki cyfrowej i potrzeb MŚP. W przedstawionym planie, KE odniosła się również do propozycji środków służących zniwelowaniu luki w podatku VAT, wskazując między innymi, że: „Obecne poziomy luki w podatku VAT wymagają podjęcia pilnych działań w trzech obszarach: zwiększenie skuteczności współpracy administracyjnej, poprawa w zakresie dobrowolnego przestrzegania przepisów oraz wspólne usprawnienie funkcjonowania europejskich administracji podatkowych”. KE podniosła również, że: „Oszustwa związane z VAT nie wpływają na wszystkie państwa UE w równym stopniu; co więcej, luka w podatku VAT waha się od poniżej 5 % do ponad 40 %”. Według KE jeden ze środków służących zniwelowaniu luki VAT, stanowi również reforma dotychczasowego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, którego podatność na oszustwa dostrzega i wprowadzenie tzw. docelowego systemu opodatkowania VAT. Komisja zauważyła między innymi, że: „Zgodnie z wnioskiem Komisji płynącym z przeprowadzonych prac najlepszym rozwiązaniem dla UE jako całości byłoby zatem opodatkowanie dostaw towarów B2B w obrębie UE w taki sam sposób jak w przypadku dostaw krajowych, a tym samym usunięcie poważnej wady ustaleń przejściowych, przy jednoczesnym utrzymaniu podstawowych

⁷ Sprawozdanie specjalne nr 24/2015 - "Zwalczanie wewnątrzwspólnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania" (Dz. U. UE. C. z 2016 r. Nr 89, str. 7), dalej jako: **Sprawozdanie specjalne**.

⁸ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT - W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT - czas na decyzję KOM(2016) 148 wersja ostateczna, dalej jako: **Plan działania w sprawie VAT**.

cech systemu VAT w niezmienionej formie. Tego rodzaju system opodatkowania dostaw transgranicznych zapewni spójne traktowanie dostaw krajowych i transgranicznych w całym łańcuchu produkcji i dystrybucji oraz ponowne ugruntowanie podstawowych cech VAT w handlu transgranicznym, tj. system płatności cząstkowych z mechanizmem samokontroli. Dlatego też odnośna zmiana powinna ograniczyć liczbę przypadków oszustw transgranicznych w UE o około 40 mld EUR (80 %) rocznie”.

e. Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej oraz wprowadzenia docelowego systemu opodatkowania handlu między państwami członkowskimi⁹

Zapowiedzi KE zaprezentowane w Planie działania w sprawie VAT, a dotyczące przedstawienia propozycji rozwiązań legislacyjnych w obszarze tzw. systemu docelowego, uległy urzeczywistnieniu w październiku 2017 r., kiedy KE przedstawiła Wniosek dotyczący systemu docelowego. KE wskazała w nim, że wniosek ten ma za zadanie przedstawienie podstaw systemu docelowego dla handlu wewnątrzunijnego między przedsiębiorstwami. Natomiast w 2018 r. zostanie przedłożony odrębny wniosek zawierający szczegółowe przepisy techniczne dotyczące wdrożenia podstaw zaprezentowanych w ww. wniosku. Warto podkreślić, że zapowiadane przepisy techniczne zostały przedstawione przez komisję w ramach Wniosku Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę

2006/112/WE w zakresie wprowadzenia szczegółowych środków technicznych dotyczących funkcjonowania docelowego systemu VAT dotyczącego opodatkowania wymiany handlowej między państwami członkowskimi z 25 maja 2018 roku¹⁰. Poza podstawami docelowego systemu dla handlu wewnątrzunijnego i zasadami jego funkcjonowania w ramach rozpatrywanego wniosku dotyczącego systemu docelowego przedstawiono również propozycję zmian legislacyjnych w określonych obszarach związanych z handlem wewnątrzwspólnotowym, które stanowią odpowiedź na postulaty Rady zaprezentowane w konkluzjach z 8 listopada 2016 roku¹¹. Przedmiotowe postulaty wzywały KE do przedstawienia zmian usprawniających aktualny system VAT w ramach wymiany wewnątrzwspólnotowej (tzw. *quick fixes*), przy jednoczesnym prowadzeniu prac nad modelem docelowym. Wniosek dotyczący systemu docelowego objął propozycje Rady dotyczących magazynów konsygnacyjnych, transakcji łańcuchowych i traktowania numeru identyfikacyjnego VAT jako materialnoprawnej przesłanki do stosowania zwolnienia/stawki 0% w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.



⁹ Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej oraz wprowadzenia docelowego systemu opodatkowania handlu między państwami członkowskimi KOM(2017) 569 wersja ostateczna, dalej jako : **Wniosek dotyczący systemu docelowego**.

¹⁰ KOM (2018) 329.

¹¹ Konkluzje Rady z dnia 8 listopada 2016 r. w sprawie ulepszeń w obecnych unijnych przepisach VAT dotyczących transakcji transgranicznych (nr 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023 z dnia 9 listopada 2016 r.).

f. Monitoring poziomu luki VAT prowadzony na szczeblu UE

Warto zauważyć, że KE monitoruje, ocenia oraz wydaje coroczny raport dotyczący skuteczności środków wykonawczych w zakresie VAT i przestrzegania przepisów w każdym państwie członkowskim. Takie sprawozdanie dostępne jest na portalu internetowym KE oraz zawiera szacunkowe dane dotyczące dochodów utraconych w wyniku oszustw i uchylania się od płacenia podatków, unikania zobowiązań podatkowych, upadłości, niewypłacalności finansowej i błędnych obliczeń.



2. Wybrane działania legislacyjne na szczeblu UE związane z kwestią oszustw w obszarze VAT

Część postulatów i rozwiązań legislacyjnych zapowiadanych w ramach komunikatów, sprawozdań czy raportów publikowanych na forum UE, w tym dokumentacji opisanej powyżej, przybrało określone ramy legislacyjne. Najistotniejsze z przedmiotowych zmian legislacyjnych ukierunkowanych na zwalczanie nadużyć VAT, a w konsekwencji ukierunkowanych również na niwelowanie luki w VAT, zaprezentujemy w dalszej części niniejszego opracowania.

a. Dyrektywy Rady (UE) 2013/42/UE¹² i 2013/43/UE¹³ z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniające Dyrektywę VAT

W kontekście powyższego, warto w szczególności zwrócić uwagę na regulacje wynikające z Dyrektywy Rady (UE) 2013/42/UE, wprowadzające do Dyrektywy VAT tzw. mechanizm szybkiego reagowania (MSR), umożliwiający PCz zastosowanie w określonych warunkach szybszej procedury wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia (ang. *reverse charge*). Z kolei Dyrektywa Rady (UE) 2013/43/UE dotyczyła umożliwienia PCz fakultatywnego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia (ang. *reverse charge*) w związku z dostawami określonych towarów i świadczeniem usług (np. telefony komórkowe, układy scalone). W świetle ww. dyrektyw powyższe rozwiązania miały obowiązywać pierwotnie do dnia 31 grudnia 2018 roku, niemniej na mocy Dyrektywy Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r.¹⁴ wydłużono przedmiotowy

¹² Dyrektywa Rady 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT – akt obowiązujący do 31 grudnia 2018 r., dalej jako: **Dyrektywa Rady (UE) 2013/42/UE**.

¹³ Dyrektywa Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku

od wartości dodanej, w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa, dalej jako: **Dyrektywa Rady (UE) 2013/43/UE**.

¹⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu

termin do 30 czerwca 2022 roku. W preambule wskazanego aktu uzasadniono to w następujący sposób: „Zgodnie ze sprawozdaniem państwa członkowskie i zainteresowane podmioty zasadniczo uznają mechanizm odwrotnego obciążenia określony w art. 199a dyrektywy 2006/112/WE za skuteczne i efektywne tymczasowe narzędzie zwalczania oszustw związanych z VAT w określonych sektorach lub zapobiegania takim oszustwom. (...) Mimo że szczególnie środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania ustanowiony w art. 199b dyrektywy 2006/112/WE nie został jak dotąd zastosowany w praktyce, państwa członkowskie uważają, że należy go utrzymać jako przydatne narzędzie i środek zapobiegawczy na wypadek wystąpienia wyjątkowych przypadków oszustw związanych z VAT.(...) Biorąc pod uwagę ustalenia i wnioski zawarte w sprawozdaniu, wydaje się, że środki ustanowione w art. 199a i 199b dyrektywy 2006/112/WE, okazały się przydatnymi tymczasowymi i ukierunkowanymi środkami mającymi na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT. Środki te mają wygasnąć w dniu 31 grudnia 2018 r., co pozbawiłoby państwa członkowskie skutecznego narzędzia do zwalczania oszustw związanych z VAT. Należy zatem przedłużyć okres stosowania tych środków na ograniczony okres, do momentu wejścia w życie docelowego systemu VAT”.

b. Dyrektywa Rady UE 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r.¹⁵

Przedmiotowa dyrektywa realizuje propozycje legislacyjne przedstawione przez Komisję w ramach wniosku dotyczącego systemu docelowego w październiku 2017 roku. **Tytułem przypomnienia, chodzi o zmiany regulacji**

stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa oraz mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT.

¹⁵ Dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie

w obszarze składów konsygnacyjnych, transakcji łańcuchowych oraz roli numeru identyfikacyjnego VAT w kontekście prawa do zastosowania zwolnienia/stawki 0% do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Analizując wskazane regulacje z perspektywy środków ukierunkowanych na zwalczanie nadużyć w ramach wymiany wewnątrzwspólnotowej, a w konsekwencji również niwelowania luki VAT, warto zwrócić w szczególności uwagę na zmiany, jakie rozpatrywany akt wprowadził w aspekcie roli numeru identyfikacyjnego VAT. W ramach modyfikacji wprowadzonych do Dyrektywy VAT, numer identyfikacyjny VAT nabywcy stał się materialnoprawym warunkiem umożliwiającym zastosowanie zwolnienia (odpowiednio 0% stawki VAT) w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.



podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, dalej jako: **Dyrektywa 2018/1910**.

c. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r.¹⁶

Wskazane rozporządzenie, wraz opisaną wcześniej Dyrektywą 2018/1910, weszło w skład tzw. Pakietu *Quick Fixes* (ang. Quick Fixes Package) stanowiącego odpowiedź KE na przywoływane już wcześniej konkluzje Rady z 8 listopada 2016 r. wzywające Komisję do przedstawienia zmian usprawniających aktualny system wymiany wewnątrzwspólnotowej w VAT. **Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 porządkuje kwestię dowodów potwierdzających prawo do zastosowania zwolnienia (odpowiednio 0%) stawki VAT przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów.**

d. Zmiany w regulacjach dotyczących współpracy administracyjnej

Działania na szczęblu UE, ukierunkowane na zwalczanie oszustw w VAT, pozostawały również związane z aktywnością na polu wzmocnienia współpracy administracyjnej pomiędzy PCz. W ramach działań legislacyjnych przybrało to w szczególności formę zmian do Rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010¹⁷ normującego kwestie współpracy administracyjnej w UE. Przykładem wskazanych zmian może być jedna z nowszych nowelizacji z lutego 2020 r. i wdrożenie Rozporządzenia Rady (UE) 2020/283¹⁸, którego regulacje dotyczą w szczególności ochrony wspólnego systemu VAT przed oszustwami podatkowymi związanymi z transgranicznym handlem elektronicznym.

Wśród innych działań związanych ze współpracą i wymianą informacji w ramach PCz, warto wskazać również na rozwój wymiany w ramach Eurofisc, a także prace nad innymi narzędziami umożliwiającymi wymianę informacji związanych ze zwalczaniem oszustw w VAT, w tym w szczególności oszustw karuzelowych.

3. Podsumowanie działań podjętych przez UE

Podsumowując warto przypomnieć, że aktualny system wymiany wewnątrzwspólnotowej w VAT, opierający się na opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia, obowiązuje już od blisko 30 lat tj. od 1993 r. i z założenia miał być jedynie systemem tymczasowym. Z analizy zaprezentowanej w niniejszym opracowaniu, w sposób niezbity wynika, że **już na początku XXI wieku, organy UE miały świadomość słabości i podatności przedmiotowego modelu na oszustwa w VAT.** Wskazywały na bezradność istniejących zharmonizowanych przepisów VAT dotyczących wymiany wewnątrzwspólnotowej wobec zorganizowanych i masowych oszustw, niemniej faktycznych działań podjętych na poziomie UE w celu walki z przedmiotowym zjawiskiem, nie można ocenić jako wystarczających.

Dopiero w 2017 i 2018 r. pojawiły się propozycje przepisów dotyczących tzw. modelu docelowego – projektu legislacyjnego, który do dziś czeka na dalsze kroki i akceptację. **Natomiast wcześniejsze rozwiązania legislacyjne ukierunkowane na zwalczanie oszustw VAT**

¹⁶ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (Dz. U. UE. L. z 2018 r. Nr 311, str. 10).

¹⁷ Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

¹⁸ Rozporządzenie Rady (UE) 2020/283 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do środków służących wzmocnieniu współpracy administracyjnej w celu zwalczania oszustw w dziedzinie VAT (Dz. U. UE. L. z 2020 r. Nr 62, str. 1).

i niwelowanie luki VAT, niestety nie mogą być ocenione jako wystarczające i efektywne. Rosnącą świadomość UE o poziomie wyłudzeń i postępujący ubytek dochodów UE i PCz w obszarze VAT powodowany tym zjawiskiem, powinien prowadzić niewątpliwie do dynamicznych i zdecydowanych działań na szczeblu unijnym. Bezdyskusyjne pozostaje, że samodzielne działania, podejmowane przez poszczególne PCz nie zawsze przynoszą oczekiwane i tak wymierne rezultaty jak aktywności na poziomie ogólnounijnym.

Wydaje się, że jedynie działania koordynowane na poziomie unijnym pozwoliłyby na istotne zmniejszenie zagrożenia dla funkcjonowania wspólnego systemu VAT ze strony przestępczości wyspecjalizowanej w wyłudzeniach w tym obszarze. Tymczasem dopiero po niemal 15 latach od zidentyfikowania zjawiska wyłudzeń przedstawiono konkretne propozycje w zakresie

nowego modelu rozliczania wewnątrzwspólnotowych transakcji towarowych, który jednak od ponad 3 lat czeka na akceptację. Być może swoista niemoc organów unijnych w proponowaniu i dynamicznym działaniu ma swoje źródło w zasadzie jednomyślności wszystkich PCz, która pomimo kilkukrotnych postulatów zmiany, nadal obowiązuje w przypadku potrzeby wprowadzenia nowych/zmiany dotychczasowych regulacji unijnych w zakresie VAT.

Podsumowując, brak działań w rozpatrywanym obszarze obciąża w pierwszej kolejności KE, a w drugiej wszystkie PCz, które na przestrzeni kilkudziesięciu lat nie były w stanie wypracować rozwiązań mniej podatnych na oszustwa. Niestety, nie pomaga w tym zasygnalizowana powyżej zasada jednomyślności. Ceną za opieszałość i brak zgody na przemyślane działania są miliardy euro strat w skali całej UE.

III. DZIAŁANIA POLSKIEGO USTAWODAWCY PODEJMOWANE M.IN. W CELU ZWALCZANIA LUKI VAT

W świetle powyższych spostrzeżeń dotyczących dynamiki i efektywności środków podejmowanych na szczeblu unijnym w zakresie zwalczania wyłudzeń w VAT i niwelowania luki VAT, PCz pozostawały zmuszone do walki z ww. zjawiskami za pomocą krajowych rozwiązań legislacyjnych. W przedmiotowej części opracowania przybliżymy działania podejmowane w tym obszarze przez Polskę.

a. Odwrotne obciążenie w obrocie krajowym

Data wejścia w życie:

- 1 kwietnia 2011 r.

Przepisy:

- art. 17 ust 1 pkt 7,8 ustawy o VAT (uchylony)
- załącznik nr 11 do ustawy o VAT (uchylony)

W Polsce początek stosowania MPP datuje się na 1 kwietnia 2011 r., kiedy to weszły w życie zmiany wprowadzone *ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach*¹⁹. MPP wprowadzono wówczas w **odniesieniu do krajowego obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych**. W następnych latach odwrotne obciążenie było **rozszerzane przez polskiego ustawodawcę również na inne branże**, w tym przede wszystkim branżę stalową. Warto podkreślić, że na popularność tej metody zwalczania oszustw w VAT wpłynęły niewątpliwie zmiany do Dyrektywy VAT dokonane w 2013 r. (pisaliśmy o tym we wcześniejszej części niniejszego opracowania), rozszerzające możliwość stosowania mechanizmu m.in. o dostawy telefonów komórkowych, konsol do gier, tabletów, laptopów, zbóż oraz odpadów przemysłowych lub metali. Skutkowało to m.in.



¹⁹ 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)

objęciem odwrotnym obciążeniem od 1 lipca 2015 r. przykładowo niektórych wyrobów elektronicznych czy wyrobów ze złota. Poza rozszerzaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia na kolejne towary, wobec których taką możliwość dopuszcza Dyrektywa VAT, Polska występowała do KE z wnioskami o uzyskanie odstępstwa od Dyrektywy VAT w celu rozszerzenia krajowego odwrotnego obciążenia na określone towary. Przykładem jest tutaj decyzja wykonawcza Rady upoważniająca Polskę do stosowania odwrotnego obciążenia w odniesieniu do dostaw dysków twardych, takich jak dyski SSD i HDD²⁰ (przepisy w przedmiotowym obszarze zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2018 r.). **W Polsce przepisy w obszarze krajowego odwrotnego obciążenia obowiązywały do dnia 31 października 2019 r., a ich uchylenie związane było z faktem wprowadzenia obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności.**



²⁰ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2017/1856 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie upoważnienia Rzeczypospolitej Polskiej do wprowadzenia szczególnego środka

Zasady funkcjonowania:

Mechanizm krajowego odwrotnego obciążenia jest szczególnym sposobem opodatkowania dostaw na terytorium kraju tzw. towarów wrażliwych (wymienionych do niedawna w załączniku nr 11 do ustawy o VAT). Istotę przedmiotowego rozwiązania stanowi przeniesienie rozliczenia podatku należnego z tytułu danej transakcji z dostawcy na nabywcę. W rozpatrywanej sytuacji, dopiero sprzedaż konsumentowi końcowemu jest opodatkowana na zasadach ogólnych. Co do zasady, w czasie obowiązywania przedmiotowej metody, skorzystanie z niej było możliwe, jeżeli zarówno nabywca, jak i sprzedawca (niepodlegający zwolnieniu podmiotowemu) mieli status czynnych podatników VAT, a transakcja realizowana pomiędzy nimi nie była zwolniona.

Podobne rozwiązania w innych PCz:

Mechanizm odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych stanowił popularne rozwiązanie wymierzone w walkę z wyłudzeniami i luką VAT w większości PCz. Kraje UE korzystając z fakultatywnych rozwiązań przewidzianych w Dyrektywie VAT w przedmiotowym obszarze, a także wykorzystując możliwość uzyskania odstępstwa od stosowania przepisów Dyrektywy VAT w trybie jej art. 395, wprowadzały krajowe odwrotne obciążenia w odniesieniu do szerokiego spektrum dóbr.

Na przykład w Niemczech mechanizm ten stosowano m. in. do takich transakcji: jak dostawa telefonów komórkowych oraz układów scalonych²¹.

stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

²¹ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2010/710/UE z dnia 22 listopada 2010 r. w sprawie upoważnienia Niemiec, Włoch i Austrii do

Z kolei Królestwo Niderlandów otrzymało upoważnienie do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do świadczenia usług telekomunikacyjnych²².

Jako ciekawostkę warto wskazać, że w 2019 Czechy zwróciły się do KE z wnioskiem o upoważnienie do stosowania tzw. ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia (GRCM)²³. W listopadzie 2019 r. otrzymały Decyzję Wykonawczą Rady UE upoważniającą do stosowania przedmiotowego środka od dnia 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r.²⁴ Czeskie władze nie wprowadziły jednak dotychczas rozpatrywanego rozwiązania.

Ocena rozwiązania:

Oceniając przedmiotowe rozwiązanie, niewątpliwym jest, że wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w określonych branżach „wrażliwych” przyczyniło się do zniwelowania bądź praktycznego wyeliminowania oszustw VAT z danej branży i jako takie udowodniło swoją skuteczność. Jak wskazywano jednak powszechnie, zastosowanie odwrotnego obciążenia w danym sektorze skutkowało transmisją działalności przestępczej do innych branż nie objętych tym środkiem. Nie sposób również bagatelizować zjawiska swoistego „eksportu przestępstw” pomiędzy PCz tj. objęcie danych towarów odwrotnym obciążeniem w jednym PCz powodowało przeniesienie wyłudzeń w VAT w danej branży do innego kraju UE, w którym odwrotne obciążenie w określonej branży nie było stosowane.

Warto zauważyć, że w Sprawozdaniu specjalnym Trybunału Obrachunkowego, przywołanym we wcześniejszej części niniejszego opracowania, odnosząc się do skuteczności odwrotnego obciążenia wskazano: „Trybunał uznaje mechanizm odwrotnego obciążenia za użyteczne narzędzie do walki z oszustwami, pod warunkiem, że jest stosowane konsekwentnie przez wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do sektorów o podwyższonym ryzyku. W przeciwnym razie oszuści mogą przenieść się do innego państwa członkowskiego, w którym mechanizm odwrotnego obciążenia nie jest stosowany, co skutkuje ograniczeniem zdolności do zwalczania oszustw związanych z VAT na poziomie UE”²⁵.

Na wskazany aspekt wskazywał również Minister Finansów uzasadniając²⁶ potrzebę zastąpienia regulacji w obszarze krajowego odwrotnego obciążenia obligatoryjnym mechanizmem podzielonej płatności w odniesieniu do określonych transakcji: „Decyzja o zastąpieniu obligatoryjnym mechanizmem podzielonej płatności powyższego rozwiązań wynika m.in. z przeprowadzonej kompleksowo analizy ich skuteczności. W zakresie odwróconego obciążenia analiza ta wykazała, że wprowadzenie tego mechanizmu daje efekty w branży objętej tym rozwiązaniem, jednakże, z uwagi na przenoszenie przestępczej działalności, można zaobserwować jednocześnie wzrost negatywnego wpływu nadużyć podatkowych w innych branżach, nieobjętych odwróconym obciążeniem oraz pojawienie się nowych sposobów unikania opodatkowania w niektórych branżach objętych odwróconym obciążeniem. Przykładem może być

wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE i zmieniająca decyzję 2007/250/WE w celu przedłużenia okresu obowiązywania upoważnienia udzielonego Zjednoczonemu Królestwu.

²² Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2017/2013 z dnia 7 listopada 2017 r. w sprawie upoważnienia Królestwa Niderlandów do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; obowiązywała do 31 grudnia 2018 r.

²³ Art. 199c Dyrektywy VAT zezwala PCz pod pewnymi określonymi warunkami na wprowadzenie do dnia 30 czerwca 2022 r., ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia (GRCM)

w odniesieniu do nietransgranicznych dostaw towarów i usług, przewidującego, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego dokonywane wszystkie dostawy towarów lub usług, których wartość przekracza próg wynoszący 17 500 EUR na transakcję.

²⁴ Decyzja Wykonawcza Rady (UE) 2019/1903 z dnia 8 listopada 2019 r. upoważniająca Czechy do stosowania ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE.

²⁵ Sprawozdanie specjalne s. 34.

²⁶ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3602, wpłynął do Sejmu 9 lipca 2019 r.).

branża stalowa, gdzie wprowadzenie odwróconego obciążenia uniemożliwiło funkcjonowanie karuzel podatkowych w obrocie towarami z kategorii stali. To przyczyniło się do poprawy konkurencyjności na rynku, tj. zaobserwowano poprawę większości wskaźników finansowych firm z branży oraz wzrost zużycia jawnego towarów stalowych. Jednocześnie jednak pojawiły się wyłudzenia w innych branżach, skutkiem czego konieczne stało się wprowadzenie odwróconego obciążenia na kolejne kategorie towarów, m.in. na sprzęt elektroniczny (od 1 lipca 2015 r.). (...) Należy przy tym wziąć pod uwagę, że pomimo wprowadzenia odwróconego obciążenia, luka w VAT nie zmniejszyła się, a wręcz w niektórych latach rosła, np. w 2013 r. względem 2012 r. była większa - na rekordowo wysokim poziomie, pomimo wprowadzenia odwróconego obciążenia na złom, stal i odpady właśnie w 2013 r. Jak wynika z obserwacji, wprowadzenie odwróconego obciążenia w danej branży wypycha oszustów z tej branży i przenosi ich wprost do innej branży. Stosowanie takiego wybiórczego mechanizmu walki z oszustwami nie jest więc narzędziem systemowym, które mogłoby skutecznie rozwiązać problem oszustw w VAT w skali globalnej, a więc w całej gospodarce”.



b. Jednolity Plik Kontrolny

Data wejścia w życie:

- zasadniczo 1 lipca 2016 r.

Przepisy:

- art. 99 i art. 109 ustawy o VAT
- art. 193a OP
- Rozporządzenie w sprawie JPK²⁷

JPK jest aktualnie jednym z głównych narzędzi o charakterze analitycznym wykorzystywanych w celu zwalczania oszustw w VAT. Za datę inicjującą JPK w Polsce należy uznać 1 lipca 2016 r., chociaż oczywiście prace legislacyjne i informatyczne prowadzone były ze znacznym wyprzedzeniem. Na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁸ od 1 lipca 2016 r. obowiązek raportowania w ramach JPK objął dużych przedsiębiorców. Obowiązek raportowania w ramach struktury JPK był następnie rozszerzany na mniejsze podmioty tj. małych i średnich przedsiębiorców. Od 1 października 2020 r. wszyscy podatnicy zobowiązani są natomiast do składania nowego JPK składającego się zarówno z części deklaracyjnej jak i ewidencyjnej (JPK_V7M i JPK_V7K).

Zasady funkcjonowania:

Przepisy dotyczące JPK zasadniczo umożliwiają organom podatkowym pozyskiwanie, a na przedsiębiorców nałożyły obowiązek przekazywania danych wynikających z prowadzonej ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w wersji elektronicznej według określonego formatu JPK. Jak zasygnalizowano już powyżej, od 1 października 2020 r. struktury

²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988 z późn. zm.).

²⁸ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.).

JPK zastąpiły deklaracje podatkowe VAT-7 i VAT-7K, a podatnik dotychczas składający wskazane deklaracje zobowiązany jest do składania odpowiedniej struktury JPK składającej się z części deklaracyjnej i ewidencyjnej.

Warto również zwrócić uwagę, na tzw. struktury JPK na żądanie. Polski ustawodawca wprowadził bowiem określone formy JPK, które dostarczane są przez podatnika dopiero na żądanie urzędów.

Obecnie system obejmuje 7 struktur na żądanie:

- księgi rachunkowe – JPK_KR,
- wyciąg bankowy – JPK_WB,
- magazyn – JPK_MAG,
- faktury VAT – JPK_FA,
- faktury VAT rolnicy ryczałtowi - JPK_FA_RR,
- podatkowa księga przychodów i rozchodów – JPK_PKPIR,
- ewidencja przychodów – JPK_EWP.

Obecnie obserwuje się wzrost zainteresowania organów podatkowych tą formą weryfikacji podatników podczas prowadzonych czynności kontrolnych.

Podobne rozwiązania w innych PCz:

Narzędzia analityczne, ukierunkowane na zwiększenie efektywności procedur kontrolnych w kontekście walki z wyłudzeniami i luką VAT, stosowane są także w innych PCz. W zależności od lokalnych uwarunkowań, porządku prawnego przyjmują one różne formy. Przed wprowadzeniem JPK do polskiego systemu prawnego zbliżone rozwiązania funkcjonowały już w wielu innych krajach Unii Europejskiej (Holandia, Austria, Portugalia, Słowenia, Estonia, Luksemburg itd.). Znaczna

większość tych krajów implementowała narzędzie zgodnie z rekomendacją OECD²⁹. Przykładowo w Luksemburgu podatnicy, poza enumeratywnymi wyjątkami, zobowiązani są zasadniczo do dostarczania dokumentacji księgowej lub finansowej, wymaganej przez administrację podatkową, w formie pliku FAIA, obejmującego generalnie format XML.

Z kolei prekursorem i inicjatorem rozpatrywanego narzędzia w UE była Portugalia. Prace nad SAF-T rozpoczęto w Portugalii w 2008 roku, a wprowadzono go w życie w 2013 roku. Na tym polu Portugalię wyprzedziła Austria, która w 2009 roku wdrożyła SAF-T³⁰.

Warto zwrócić uwagę na specyficzne rozwiązania przyjęte w Hiszpanii w ramach systemu Suministro Inmediato de Informacion (SII)³¹, który co do zasady zakłada obowiązek raportowania danych na temat faktur przez stronę internetową hiszpańskiej administracji podatkowej w terminie czterech dni. Oznacza to obowiązek raportowania niemalże w tzw. „czasie rzeczywistym”.



²⁹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. (druk sejmowy nr 3462, wpłynął do Sejmu 9 czerwca 2015 r.).

³⁰ Studia Biuro Analiz Sejmowych 4(64) 2020 - Bilans zysków i kosztów działań uszczelniających polski system podatkowy w latach 2015-2019 [https://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/](https://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/1253E6959DEB58E1C125866C00602192/$file/Studia_BAS_64.pdf)

1253E6959DEB58E1C125866C00602192/\$file/Studia_BAS_64.pdf

³¹ Patrz: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_P_G417_IVA_Llevanza_de_libros_registro_SII/Informacion_general/Nuevo_sistema_de_gestion_del_IVA_basado_en_el_Suministro_Inmediato_de_Informacion.shtml

Ocena rozwiązania:

Analizując polskie rozwiązania w obszarze JPK, należy bezdyskusyjnie stwierdzić, że przedmiotowe narzędzie analityczne dostarcza administracji podatkowej znaczny wolumen danych, które organy mogą wykorzystać w celu zwalczania oszustw w zakresie VAT, a w konsekwencji niwelowania luki VAT. Dzięki informacjom uzyskiwanym przez organy podatkowe za pośrednictwem JPK łatwiej identyfikować błędy i rozbieżności danych, inicjować procesy kontrolne, usprawniać ich automatyzację, a także podejmować działania prewencyjne, co ocenić należy niewątpliwie jako efekt pozytywny i pożądany w aspekcie walki z oszustwami VAT.

Co prawda wydawać się może, że przesyłanie danych podatkowych w określonej, odgórnie określonej formie stanowi znaczne obciążenie administracyjne dla zobligowanych do realizacji przedmiotowego obowiązku przedsiębiorców. Niemniej warto zwrócić uwagę na wnioski wypływające z informacji o wynikach kontroli – Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych³² - opublikowanej przez NIK. W przedmiotowym dokumencie wskazano³³, że zdecydowana większość przedsiębiorców (91,3%) oceniła, iż wprowadzenie JPK nie miało negatywnego wpływu na koszty wypełniania bieżących obowiązków podatkowych, a dodatkowo wdrożenie JPK miało pozytywny efekt edukacyjny. Dzięki niemu ponad połowa przedsiębiorców (54,1%) zaczęła lub częściej weryfikuje wiarygodność swoich kontrahentów.

c. Solidarna odpowiedzialność nabywcy

Data wejścia w życie:

- 1 października 2013 r.

Przepisy:

- art. 105a ustawy o VAT³⁴
- załącznik nr 13 do ustawy o VAT (uchylony)
- art. 117b i art. 117ba OP

Kolejnym rozwiązaniem ukierunkowanym na zwalczanie nadużyć i luki w VAT jest wprowadzona od 1 października 2013 r.³⁵ solidarna odpowiedzialność nabywcy za zobowiązania VAT dostawcy. W kolejnych latach funkcjonowania rozpatrywanej instytucji, wraz ze zniesieniem mechanizmu odwrotnego obciążenia w rozliczeniach krajowych, nastąpiły również istotne zmiany w ramach odpowiedzialności solidarnej w VAT (m. in z dniem 1 listopada 2019 r. uchylony został załącznik nr 13 do ustawy o VAT). Duże zmiany wprowadzone w przedmiotowym zakresie pozostawały skorelowane z jednoczesnym wprowadzeniem mechanizmu obligatoryjnego MPP i sprawiły, że zastosowanie i charakter omawianej instytucji uległo istotnym zmianom. Od 2020 r. w OP pojawił art. 117ba, na którego podstawie w określonych przypadkach, w sytuacji dokonania płatności na rachunek spoza Białej listy, podatnicy VAT odpowiadają solidarnie z dostawcą towaru lub usługodawcą za jego zaległości podatkowe (wyjątek – złożenie zawiadomienie organowi podatkowemu o zapłacie należności na inny rachunek bankowy, który nie znajduje się na Białej liście).

³² Informacja o wynikach kontroli – Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych; <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21147,vp,23779.pdf>

³³ Ibidem, s. 8.

³⁴ Aktualnie obowiązujące przepisy, zostały znacznie zmodyfikowane i ograniczone w stosunku do wersji, która w zakresie mechanizmu odpowiedzialności solidarnej weszła

w życie od dnia 1 października 2013 roku. Stąd, dla celów kompleksowej analizy wskazanych regulacji koniecznym pozostaje odniesienie się do również do nieobowiązujących już wersji art. 105a ustawy o VAT.

³⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027).

Zasady funkcjonowania:

Istotą instytucji odpowiedzialności solidarnej nabywcy, jak sama nazwa wskazuje jest obciążenie nabywcy w określonych wypadkach odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe dostawcy w VAT. Przybliżając skrótowo charakter instytucji, warto zauważyć, że odpowiedzialność solidarna nabywcy - zanim ewaluowała do aktualnie obowiązującej formy skorelowanej z mechanizmem podzielonej płatności - obejmowała generalnie obrót towarami szczególnie narażonymi na oszustwa, wskazanymi w nieobowiązującym już załączniku nr 13 do ustawy o VAT. Inne nieobowiązujące już regulacje w przedmiotowym obszarze wprowadzały domniemanie działania nabywcy w dobrej wierze, w sytuacji zakupu towarów podlegających pod instytucję podzielonej płatności od dostawców figurujących w specjalnym wykazie prowadzonym przez Ministra Finansów, którzy złożyli określoną kaucję gwarancyjną.

Podobne rozwiązania w innych PCz:

Analizując kwestię występowania zbliżonych instytucji w ustawodawstwach pozostałych PCz, warto wskazać za NIK³⁶, że: „Instytucja odpowiedzialności solidarnej funkcjonowała w systemach podatku VAT dziesięciu państw członkowskich, między innymi w Niemczech, Słowacji, Słowenii, Hiszpanii, Portugalii, Rumunii, Francji, Holandii, Irlandii i Wielkiej Brytanii. W części państw rozwiązania te ujęto w formie normy generalnej, w innych państwach stosowanie takiej regulacji zostało ograniczone, tak jak w przypadku regulacji polskiej, wzorowanej na rozwiązaniach brytyjskich, do określonych kategorii towarów”.

Ocena rozwiązania:

Oceniając instytucję odpowiedzialności solidarnej, w jej brzmieniu obowiązującym do 31 października 2019 r., należy wskazać, że rozwiązanie to nie spełniło zasadniczo pokładanych w nim nadziei. Kwestię tę potwierdził również sam Minister Finansów³⁷ odnosząc się do potrzeby modyfikacji przedmiotowego mechanizmu i wprowadzenia obligatoryjnego MPP: „Również w zakresie odpowiedzialności podatkowej, która pełni przede wszystkim funkcję prewencyjną, zdiagnozowano, że dochodzi do wykorzystywania funkcjonującego w ramach odpowiedzialności podatkowej mechanizmu ochronnego, czyli kaucji gwarancyjnej. (...) Okazało się, że złożenie kaucji gwarancyjnej nie jest dla podmiotów zaangażowanych w dokonywanie oszustw karuzelowych przeszkodą. Organy kontrolne ujawniły przypadki składania tej kaucji przez nowo powstałe podmioty, mogące brać czynny udział w karuzelach VAT, w celu uwiarygodnienia prowadzonej przez nie sprzedaży towarów objętych odpowiedzialnością solidarną. W celu



³⁶ Informacja o wynikach Kontroli NIK z czerwca 2019 r. – Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług; <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>, s. 46.

³⁷ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3602, wpłynął do Sejmu 9 lipca 2019 r.).

wyeliminowania nieprawidłowości rozważano podniesienie wysokości kaucji gwarancyjnej. Uznano jednakże, że rozwiązanie to mogłoby stanowić zbyt duże obciążenie dla uczciwie działających podmiotów. Nie dawało też gwarancji wyeliminowania nieuczciwych podmiotów, które dla uwiarygodnienia swojej działalności byłyby w stanie wnieść taką kaucję. Proponuje się zatem likwidację kaucji gwarancyjnej i zmianę zasad stosowania odpowiedzialności podatkowej”.

Na słabość instytucji w ww. zaprezentowanym kształcie, uznając jej efektywność w zwalczaniu oszustw w VAT, wskazywał też NIK w cytowanej już powyżej Informacji o wynikach Kontroli NIK – Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług³⁸ powołując się na opinie ekspertów i stanowiska branżowe.



d. Klauzula nadużycia prawa

Data wejścia w życie:

- zasadniczo od 15 lipca 2016 r.

Przepisy:

- art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT
- art. 14b § 5b pkt 3) OP

Począwszy od 15 lipca 2016 r.³⁹ w ustawie o VAT pojawiło się odniesienie do nadużycia prawa w VAT. Warto podkreślić przy tym, że pojęcie nadużycia prawa w VAT funkcjonowało już wcześniej na gruncie tego podatku z uwagi na orzecznictwo TSUE w przedmiotowym obszarze.

Zasady funkcjonowania:

Zgodnie z treścią art. 5 ust 4 i 5 ustawy o VAT, w przypadku zaistnienia tzw. nadużycia prawa, dokonana transakcja rodzi wyłącznie takie skutki podatkowe, jakie zaistniałyby, gdyby nie dokonano czynności stanowiących nadużycie prawa. Przez nadużycie prawa należy przy tym rozumieć czynności (dostawę towarów, świadczenie usług) dokonywane w ramach transakcji, które pomimo dochowania formalnych wymogów, co do zasady ukierunkowane były na uzyskanie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą przepisy ustawy o VAT.

Jak zasygnalizowano powyżej, klauzulę nadużycia prawa w VAT należy analizować w świetle dorobku orzeczniczego TSUE. Z treści uzasadnienia projektu⁴⁰ wynika, że przyjęcie w ustawie o VAT definicji nadużycia prawa miało jedynie charakter uzupełniający, gdyż zasada ta była stosowana bezpośrednio przez organy podatkowe i sądy administracyjne, na podstawie wypracowanego orzecznictwa TSUE. Jednocześnie należy dodać, że na mocy art. 14b § 5b pkt 3), interpretacje indywidualne, będące mechanizmem pozwalającym na zwiększenie pewności prawa podatkowego, nie mogą być wydawane w odniesieniu do tych elementów stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, co do których istnieje uzasadnione podejrzenie, że mogą być przedmiotem rozstrzygnięcia stanowiącego nadużycie prawa w zakresie VAT.

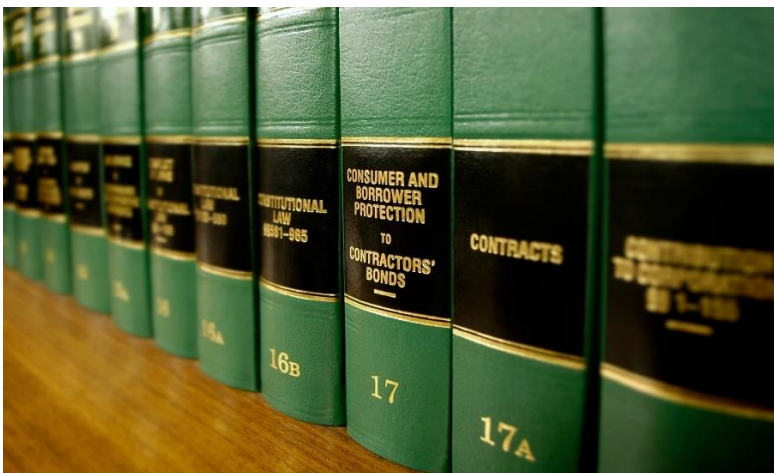
³⁸ Informacja o wynikach Kontroli NIK z czerwca 2019 r. – Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>, s. 46.

³⁹ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.).

⁴⁰ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 367, wpłynął do Sejmu 30 marca 2016 r.).

Ocena rozwiązania:

Początkowo klauzula nadużycia prawa okazała się pomocnym, lecz stosunkowo rzadko wykorzystywanym rozwiązaniem w zwalczaniu przestępstw w VAT. Do końca 2018 roku wydano czternaście opinii, w których stwierdzono, że elementy stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT. W sprawach tych odmówiono podatnikom wydania interpretacji indywidualnej⁴¹. Aktualnie wydaje się, że popularność przedmiotowej klauzuli rośnie i jest ona coraz częściej wykorzystywana przez aparat skarbowy.



e. Pakiet paliwowy

Data wejścia w życie:

- 1 sierpnia 2016 r.

Przepisy:

- Zasadniczo art. 103 ust. 5a-5d ustawy o VAT

Z dniem 1 sierpnia 2016 r.⁴² do ustawy o VAT wprowadzono regulacje tzw. pakietu paliwowego mające na celu „uszczelnienie” poboru VAT i przeciwdziałanie oszustwom przy wewnątrz-

wspólnotowych nabyciach paliw silnikowych. Wprowadzone przepisy należy analizować łącznie z korespondującymi regulacjami z zakresu OP, prawa energetycznego czy podatku akcyzowego, które również stanowiły element ww. pakietu.

Zasady funkcjonowania:

W świetle regulacji pakietu paliwowego w VAT, w brzmieniu wprowadzonym w sierpniu 2016 r., **obowiązek zapłaty podatku z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych powstaje w terminie:**

- 5 dni od momentu wprowadzenia towarów do kraju z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- 5 dni od dnia wprowadzenia towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- z chwilą przemieszczenia towaru na terytorium kraju - jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem, ww. obowiązek miał zastosowanie w przypadku nabycia paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne. Na skutek nowelizacji przedmiotowy obowiązek został skorelowany z określonymi towarami wskazanymi w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT. Przepis ten aktualnie wskazuje, które towary objęte są obowiązkiem wcześniejszej zapłaty podatku wynikającej z regulacji pakietu paliwowego.

⁴¹ Informacja o wynikach Kontroli NIK z czerwca 2019 r.; Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług; <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>, s. 64.

⁴² Na mocy ustawy z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1052 z późn. zm.).

Ocena rozwiązania:

Skuteczność rozwiązań pakietu paliwowego w niwelowaniu nadużyć w obszarze wewnątrzwspólnotowego obrotu paliwowego należy ocenić niewątpliwie pozytywnie.

Już po kilku miesiącach od wprowadzenia przedmiotowych regulacji, MF informowało⁴³, że: „Wzrosła skokowo sprzedaż paliw odnotowywana przez krajowe rafinerie (...) – jednocześnie według Służby Celnej zmalał przywóz paliw zza wschodniej granicy. (...) W efekcie zwiększenia legalnego rynku paliw wzrosły wpływy budżetu z tytułu akcyzy i VAT. Wstępne dostępne MF dane za sierpień mówią o wpływach co najmniej 200 mln zł miesięcznie wyższych z tytułu sprzedaży paliw płynnych, co oznacza ok. 2,4 mld zł rocznie”.

Również według NIK, pakiet paliwowy okazał się dużym sukcesem. NIK wskazała między innymi⁴⁴, że: „Dane pochodzące z systemu Ministerstwa Finansów oraz organizacji branżowych wskazują, że pakiet paliwowy wyeliminował funkcjonujący w latach 2012–2016 mechanizm unikania zapłaty podatku VAT od sprzedaży paliw sprowadzanych do Polski w ramach wewnątrzwspólnotowych nabyć z innych krajów UE (głównie Litwy i Niemiec). Analiza danych dotyczących przywozu paliw po wprowadzeniu pakietu paliwowego wykazała wzrost obrotów większości firm paliwowych oraz zmiany w strukturze przywozu paliw do Polski. Firmy zrzeszone w Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego sprowadziły do kraju o 400% więcej produktu, a operatorzy niezależni o 11% więcej”.

⁴³ Komunikat ze strony internetowej MF z dnia 21 grudnia 2016 r. - https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/pierwsze-efekty-pakietu-paliwowego?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-

W świetle powyższego, warto wskazać, że regulacje pakietu paliwowego w VAT są przedmiotem pytania prejudycjalnego do TSUE (sprawa C-855/19) wystosowanego przez Naczelnego Sąd Administracyjny. W marcu br. swoją opinię w przedmiotowej sprawie przedstawił Rzecznik Generalny. Rzecznik częściowo zakwestionował zgodność polskich regulacji z Dyrektywą VAT. Czy Trybunał przychyli się do stanowiska Trybunału, okaże się 9 września 2021 r. Na ten dzień planowane jest bowiem wydanie orzeczenia w przedmiotowej sprawie.



f. Dodatkowe zobowiązanie w VAT

Data wejścia w życie:

- 1 stycznia 2017 r.

Przepisy:

- art. 112b i art. 112c ustawy o VAT

Regulacje normujące dodatkowe zobowiązanie podatkowe (popularnie nazywane sankcjami VAT)

[2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_tag%3Dpakiet%2Bpaliwow%26_101_INSTANCE_M1vU_changeViewTo%3Dabstracts#p_id_101_INSTANCE_M1vU_](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/pierwsze-efekty-pakietu-paliwowego?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-)

⁴⁴ Informacja o wynikach Kontroli NIK z czerwca 2019 r. – Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług; <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf>, s. 65

zostały wprowadzone do ustawy o VAT z dniem 1 stycznia 2017 r. i stanowią swoistą reaktywację dodatkowego zobowiązania podatkowego obowiązującego w polskim porządku prawnym do 30 listopada 2008 r. w jednolitej wysokości 30%.

Zasady funkcjonowania:

Sankcje VAT wprowadzone od 1 stycznia 2017 r.⁴⁵, które zasadniczo obowiązują w tej formie do dnia dzisiejszego, **określane są przez 3 stawki tj.:**

- **stawkę w wysokości 30%,**
- **stawkę podwyższoną w wysokości 100% mającą zastosowanie w przypadkach uznanych za kwalifikowane**
- **oraz obniżoną w wysokości 20%, uogólniając, obowiązującą w razie dobrowolnej korekty deklaracji VAT przez podatnika po zakończeniu kontroli.**

Dodatkowo, od 1 września 2019 r. obowiązuje dodatkowa stawka w wysokości 15%, o ile podatnik dokona korekty będąc jeszcze pod kontrolą celno-skarbową, w terminie 14 dni od dnia doręczenia mu upoważnienia do przeprowadzenia tej kontroli.

Ocena rozwiązania:

Zdarza się, że powyższe rozwiązanie, które z założenia miało mieć charakter prewencyjny, w praktyce organów podatkowych przyjmuje walor penalizujący. Wyraża się to w szczególności poprzez nakładanie sankcji VAT w związku z błędami wynikającymi z pomyłki bądź nieprawidłowej interpretacji przepisów przez podatników, tj. w sytuacjach, których nie można uznać za *ratio legis* rozpatrywanej regulacji. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na rozważania przedstawione przez TSUE w wyroku wydanym

w polskiej sprawie C-935/19⁴⁶, dotyczącym określonego przypadku stosowania sankcji VAT. W przedmiotowym orzeczeniu Trybunał uznał polskie regulacje za niezgodne z Dyrektywą VAT w sytuacji, w której: „(...) *nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT), jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji, co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności*”.



⁴⁵ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

⁴⁶ Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (C-935/19).

g. Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej

Data wejścia w życie:

- 1 marca 2017 r.

Przepisy:

- Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁷
- Ustawa o KAS⁴⁸

Zasady funkcjonowania:

Dzień 1 marca 2017 r. oznacza nową rzeczywistość dla struktur administracji skarbowej w Polsce. Od tej daty rozpoczyna bowiem swoje funkcjonowanie Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) stanowiąca swoiste połączenie dotychczasowych struktur administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej. W ramach reformy Minister właściwy do spraw finansów publicznych stał się odpowiedzialny za koordynację i współdziałanie w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS. Na czele KAS stanął zaś Szef Krajowej Administracji Skarbowej. KAS obejmuje zasadniczo izby administracji skarbowej (IAS), urzędy skarbowe (US) oraz urzędy celno-skarbowe (UCS). Przed utworzeniem KAS funkcjonowały natomiast izby skarbowe (IS), urzędy skarbowe (US) oraz urzędy kontroli skarbowej (UKS). Jak możemy przeczytać na stronie MF⁴⁹, **celem reformy było umożliwienie lepszego wykorzystania zasobów kadrowych, finansowych i organizacyjnych dotychczas samodzielnych organów**, a także miało pozwolić na:

- zwiększenie bezpieczeństwa finansowego państwa - nowa organizacja pracy ma na celu skuteczniejsze wykrywanie oszustw i innych przestępstw podatkowych,
- lepsze identyfikowanie i eliminowanie zjawisk wpływających na uszczuplenie dochodów budżetowych, w tym m.in. działań o charakterze optymalizacyjnym, zmierzających do obejścia przepisów prawa podatkowego oraz niepłacenia należnych podatków⁵⁰.

Ocena rozwiązania:

Z danych opublikowanych przez MF wynika, że utworzenie KAS oraz reforma administracji celnej i podatkowej w Polsce przyczyniły się do poprawy efektywności całego systemu poboru należności publicznoprawnych, w tym do zmniejszenia luki w podatku VAT.

Z kolei NIK wskazała, że: „Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia osiągnięcie przez administrację skarbową poprawy skuteczności i efektywności w pborze podatków. Przygotowanie oraz wdrożenie przez Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej szerokiego pakietu rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych przyniosło pozytywne efekty. Wprowadzone rozwiązania oraz narzędzia wspomogły administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych, ułatwiły także prawidłowe i pewne wykonywanie obowiązków podatkowych przez podatników”⁵¹.

⁴⁷ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948 z późn. zm.).

⁴⁸ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1947 z późn. zm.).

⁴⁹ Patrz komunikat MF: <http://mf-arch.mf.gov.pl/sluzba-celna/kas/o-kas>

⁵⁰ Patrz broszura MF: <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6751991/broszura+KAS.pdf>

⁵¹ Informacja o wynikach kontroli - skuteczność i efektywność administracji skarbowej w pborze podatków, KBF.430.003.2020, Warszawa 2020 r.

h. Zmiany w zakresie Kodeksu karnego

Data wejścia w życie:

- 1 marca 2017 r.

Przepisy:

- art. 270a, art. 271a i 277a Kodeksu karnego⁵²

Resort sprawiedliwości zidentyfikował dużą rozbieżność pomiędzy kwotami wyłudzeń w VAT a proporcjonalnością kar nakładanych w przedmiotowym obszarze, co stało się impulsem do wprowadzenia nowelizacji Kodeksu karnego w obszarze fałszerstwa faktur. Jak wynika z uzasadnienia do ustawy zmieniającej Kodeks karny w przedmiotowym zakresie⁵³: „Dla zilustrowania dotychczasowej praktyki wystarczy wskazać, że w okresie 2014–2016, w sprawach, których przedmiotem były wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT co najmniej dużej wartości, zapadły wyroki wobec 253 osób, z czego jedynie 31 osób skazanych zostało na kary pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia ich wykonania. (...) Powyższe dane przekonują, że istniejący stan prawny i praktyka organów wymiaru sprawiedliwości na gruncie stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego są daleko niewystarczające i niezapewniające ochrony podstawowych interesów majątkowych Skarbu Państwa.”

Zasady funkcjonowania:

Nowe instrumenty prawnokarne wprowadzone od 1 marca 2017 roku to art. 270a, art. 271a i 277a Kodeksu karnego.

Zgodnie z art. 270a § 1 Kodeksu karnego: „Kto, w celu użycia za autentyczną, podrabia lub przerabia fakturę w zakresie okoliczności

faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu, albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury jako autentycznej używa, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8”. Natomiast na podstawie § 2 rozpatrywanego artykułu: „Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż lat 3”. W przypadku mniejszej wagi sprawca ww. czynów podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Zgodnie z art. 271a § 1 Kodeksu karnego:

„Kto wystawia fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury lub faktur używa, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8”. Jednocześnie na mocy art. 271a § 2 Kodeksu karnego: „Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż lat 3”. W przypadku mniejszej wagi sprawca ww. czynów podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

⁵² Omawiane regulacje zostały wprowadzone na mocy ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 244).

⁵³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw. (druk sejmowy nr 888, wpłynął do Sejmu 4 października 2016 r.).

Finalnie art. 277a Kodeksu karnego przewiduje kary za tzw. „zbrodnię fakturową”, „zbrodnię VAT” tj. popełnienie ww. przestępstw z art. 270a § 1 albo 271a § 1 Kodeksu karnego wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości. W takim przypadku sprawca podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

Ocena rozwiązania:

W wyniku wprowadzonych przepisów, wskazane powyżej statystyki uległy zmianie. Z danych opublikowanych w odpowiedzi na interpelację nr 21095⁵⁴ wynika, że w 2020 r. prowadzone były 1124 postępowania przygotowawcze w sprawach dotyczących określonych przestępstw finansowych, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej ujawnione przez KAS. Z kolei z 240 zakończonych w 2020 r. postępowań przygotowawczych tylko ok. 40 zakończyło się umorzeniem postępowania lub wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania. Jeśli natomiast chodzi o wysokość orzekanych kar, to mimo przewidzianych wysokich kar pozbawienia wolności czy więzienia to wciąż rzadkość. Jak wynika ze wskazanych statystyk, tylko w przypadku trzech sprawców w postępowaniach prawomocnie zakończonych przed sądem w 2020 r. orzeczono karę bezwzględnego pozbawienia wolności.

⁵⁴ Patrz odpowiedź na interpelację znak. DZP1.K43.23.2021 - [https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/\\$FILE/i21095-o1_2.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/$FILE/i21095-o1_2.pdf)
[https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/\\$FILE/i21095-o1_1.pdf](https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/$FILE/i21095-o1_1.pdf).

Jednocześnie, nowelizacja przepisów w przedmiotowym obszarze, pomimo niewątpliwie słuszych celów i założeń, jakimi jest walka z wyłudzeniami VAT, może uderzać również w uczciwe podmioty, które zostały uwikłane w przestępstwo, w którym posłużono się fakturą, którą potencjalnie można uznać za pustą. Pojawiły się zatem obawy przed instrumentalnym wykorzystywaniem tych przepisów, szczególnie w kontekście niejasności związanych z interpretowaniem pojęcia pustych faktur.



i. System SENT/ Pakiet przewozowy

Data wejścia w życie:

- 18 kwietnia 2017 r.

Przepisy:

- Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁵⁵

Zasady funkcjonowania:

W dniu 18 kwietnia 2017 r. weszła w życie ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego

⁵⁵ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 708 z późn. zm.).

przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, popularnie nazywana tzw. pakietem przewozowym. **Pakiet przewozowy nałożył obowiązek cyfrowej rejestracji transportu określonych towarów wskazanych przez ustawodawcę np. paliw płynnych, suszu tytoniowego czy alkoholu. Rejestracja transportu towarów możliwa jest poprzez system monitorowania drogowego przewozu towarów – SENT.** SENT rejestruje przewóz wskazanych towarów i nadzoruje elektronicznie ich drogę, umożliwia zatem ich monitoring na każdym etapie - od wysyłki towaru, przez jego transport do miejsca docelowego, kończąc na odbiorze przez uprawniony podmiot. Od momentu wprowadzenia regulacje pakietu przewozowego były już zmieniane, wprowadzono m. in. obowiązek posiadania lokalizatorów przez przewoźników.

Ocena rozwiązania:

Analizując przedmiotowe rozwiązania, należy stwierdzić, że system SENT zasadniczo spełnił swoją rolę prewencyjną i kontrolną, a wprowadzone zmiany pozytywnie wpłynęły na dochody budżetu państwa. Potwierdzenie powyższego mogą stanowić spostrzeżenia NIK⁵⁶: „Wprowadzony system monitorowania przewozu umożliwił bardziej skuteczną walkę z nadużyciami podatkowymi i zminimalizowanie strat budżetu państwa we wpływach podatkowych, w szczególności z tytułu podatku akcyzowego, oraz wpłynął korzystnie na wyniki osiągnięte przez wyżej wymienione branże. Nastąpił wzrost oficjalnej konsumpcji najważniejszych paliw ciekłych. W 2017 r. konsumpcja benzyn wzrosła o 6%, a oleju napędowego o 15%. W 2018 r. wzrost konsumpcji wyniósł odpowiednio 5% i 3%. W I półroczu 2019 r. konsumpcja benzyn

silnikowych wzrosła o 4%, a oleju napędowego o 3%, w porównaniu do I półrocza 2018 r. Działania kontrolne KAS, realizowane na drogach

w ramach tzw. kontroli SENT, w związku z wejściem w życie ustawy o monitorowaniu przewozu, spowodowały, że nastąpiło takie zwiększenie legalnej konsumpcji paliw ciekłych, iż aktualnie wykorzystywane są pełne moce przerobowe krajowych rafinerii. Doszło także do trwałej, fundamentalnej zmiany struktury zaopatrzenia rynku paliw ciekłych w te produkty, w ramach którego krajowe moce rafineryjne nie wystarczają do pokrycia zapotrzebowania rynku krajowego”.



j. System STIR

Data wejścia w życie:

- 13 stycznia 2018 r.

Przepisy:

- Ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych⁵⁷

⁵⁶ KBF.410.007.01.2019, Wystąpienie pokontrolne NIK, s.3; https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf-p_19_012_201911061120011573035601-id0-01,typ,kj.pdf.

⁵⁷ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (t.j. Dz. U. poz. 2491).

Jedną ze zmian dokonanych ww. ustawą jest wprowadzenie do OP Działu IIIB – Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

Zasady funkcjonowania:

W styczniu 2018 r. weszła w życie większość przepisów ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych tj. ustawa STIR, ukierunkowanej na uszczelnienie systemu podatkowego przez przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do przestępstw skarbowych. **STIR, czyli System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej to narzędzie dedykowane sektorowi bankowemu.** Celem systemu jest wychwytywanie anomalii i innych zdarzeń, które mają znamiona działań ukierunkowanych na wyłudzenia VAT. Na tej podstawie system typuje podmioty, którym Szef KAS ma potem prawo zablokować rachunki bankowe na 72 godziny, a w niektórych przypadkach nawet przedłużyć blokadę do 3 miesięcy.

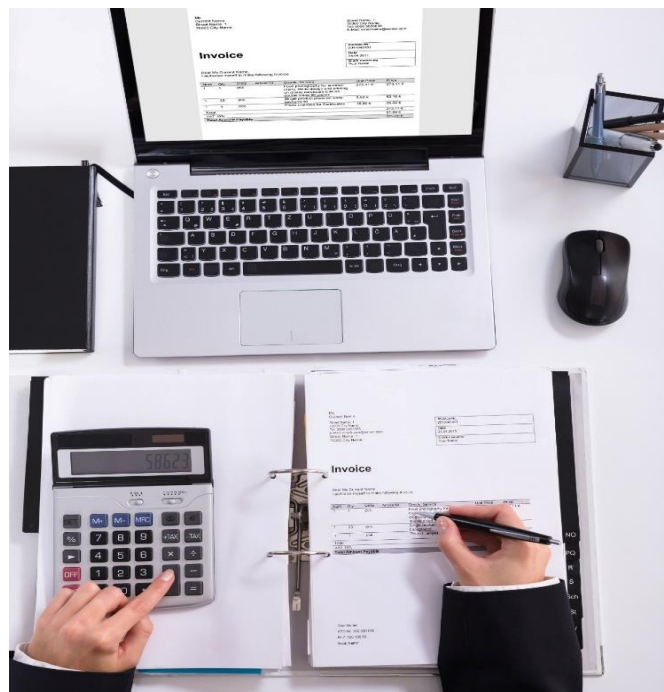
Ocena rozwiązania:

System STIR to kolejne analityczne narzędzie KAS, zwiększające efektywność działań kontrolnych, które okazało się niewątpliwie użytecznym i pomocnym narzędziem dla służb skarbowych. Jednocześnie, z perspektywy podatników, niesie ono ze sobą niestety ryzyko przedwczesnych i błędnych blokad rachunków, które w konsekwencji mogą doprowadzić uczciwego podatnika problemów z płynnością finansową.

Według KAS⁵⁸ STIR znajduje szerokie zastosowanie, a prowadzone na jego

podstawie działania, w sposób istotny podnoszą skuteczność organów KAS w walce z przestępczością podatkową, a tym samym zabezpieczają sytuację gospodarczą uczciwych podmiotów oraz budżet państwa. Warto zwrócić uwagę, że „(...) system STIR wykorzystywany jest nie tylko do blokowania rachunków bankowych. Jego funkcjonalność stosowana jest także przez Krajową Administrację Skarbową w innych, bardzo istotnych działaniach. STIR znajduje zastosowanie, m.in.:

- w analizie ryzyka poprzedzającej wszczęcie kontroli, np. informacje o wskaźniku ryzyka ustalonym przez Krajową Izbę Rozliczeniową,
- do porównywania danych o przepływach finansowych z innymi danymi znajdującymi się w posiadaniu: KAS, np. JPK-Vat, co umożliwia m.in. efektywne zapobieganie dokonaniu nienależnego zwrotu podatku VAT;
- w identyfikacji i przerywaniu łańcuchów karuzelowych, co skutecznie przeciwdziała powstawaniu przestępstw karuzelowych”.



⁵⁸ Sprawozdanie MF za 2019 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek

z wyłudzeniami skarbowymi, Warszawa, maj 2020; <https://www.gov.pl/attachment/9142ab02-63c5-438d-9f49-b48d4d0a8e79> s. 13.

k. Mechanizm Podzielonej Płatności – MPP

Data wejścia w życie:

- 1 lipca 2018 r.

Przepisy:

- art. 108a- 108 f ustawy o VAT
- art. 62a – 62f ustawy Prawo bankowe⁵⁹

Datę inicjującą MPP w polskim porządku prawnym stanowi 1 lipca 2018 r., tj. data wejścia w życie rozwiązań w zakresie fakultatywnego MPP⁶⁰. Regulacje w przedmiotowym obszarze były już niejednokrotnie zmieniane, a za najważniejszą zmianę należy uznać wprowadzenie **od 1 listopada 2019 r.⁶¹ obligatoryjnego MPP, który zastąpił mechanizm odwrotnego obciążenia oraz instytucję solidarnej odpowiedzialności dla określonej kategorii tzw. towarów wrażliwych.** Wprowadzenie przedmiotowego rozwiązania było możliwe w wyniku uzyskania przez Polskę decyzji wykonawczej Rady⁶². Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności stosowany w ściśle określonych okolicznościach funkcjonuje aktualnie obok jego fakultatywnej, dobrowolnej formy.

Zasady funkcjonowania:

Podstawowe założenie MPP polega na tym, że płatność za nabyty towar lub usługę jest dokonywana w taki sposób, iż jej **część odpowiadająca wartości sprzedaży netto jest**

uiszczana przez nabywcę na rachunek bankowy dostawcy, natomiast pozostała część odpowiadająca kwocie VAT jest regulowana na specjalne konto dostawcy – rachunek VAT. Dostawca ma możliwość dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku VAT jedynie w ściśle określonym ustawowo zakresie.

Jak sygnalizowano powyżej, nabywca może zdecydować o zastosowaniu fakultatywnej formy podzielonej płatności. Natomiast od 1 listopada 2019 roku, w stosunku do określonej kategorii towarów i usług określonych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT i po zaistnieniu enumeratywnych przesłanek ustawowych, mechanizm podzielonej płatności jest obowiązkowy.

Podobne rozwiązania w innych PCz:

Mechanizm podzielonej płatności został wprowadzony również we Włoszech w odniesieniu do określonych transakcji. Na mocy decyzji wykonawczej z 14 lipca 2015 r.⁶³ upoważniono Włochy do wprowadzenia wymogu, zgodnie z którym VAT należny z tytułu dostaw dla organów publicznych musi być wpłacany przez odbiorcę na odrębny i zablokowany rachunek bankowy administracji podatkowej. Decyzją z 25 kwietnia 2017 r.⁶⁴ przedmiotowa decyzja została uchylona, a Włochy zostały upoważnione do stosowania MPP dla dostaw dla niektórych przedsiębiorstw kontrolowanych przez organy publiczne oraz dla wyznaczonych spółek giełdowych.

⁵⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. Nr 140 poz. 939 z późn. zm.).

⁶⁰ Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 62 z późn. zm.).

⁶¹ Na mocy zmian dokonanych ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751 z późn. zm.).

⁶² Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX%3A2019D0310>.

⁶³ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2015/1401 z dnia 14 lipca 2015 r. w sprawie upoważnienia Włoch do wprowadzenia szczególnego

środka stanowiącego odstępstwo od art. 206 oraz art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/ALL/?uri=CELEX:32015D1401>.

Przedmiotowe upoważnienie przedłużone na mocy: Decyzji wykonawczej Rady (UE) 2020/1105 z dnia 24 lipca 2020 r. zmieniającej decyzję wykonawczą (UE) 2017/784 upoważniającą Republikę Włoską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 206 i 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32020D1105>.

⁶⁴ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2017/784 z dnia 25 kwietnia 2017 r. upoważniająca Republikę Włoską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 206 i 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i uchylająca decyzję wykonawczą (UE) 2015/1401.

Z kolei Rumunia rozpoczęła stosowanie mechanizmu podzielonej płatności od 1 stycznia 2018 r. w przypadku transakcji B2B oraz, jeżeli zaległości podatkowe wynoszą określoną wcześniej kwotę i są nieuregulowane, po upływie 60 dni roboczych od daty wymagalności. Rumunia rozpoczęła stosowanie MPP nie czekając na odpowiedź na złożony wniosek derogacyjny w przedmiotowym obszarze. KE stwierdziła, że rumuński mechanizm podzielonej płatności nie jest proporcjonalny do zakładanego celu, tj. prawidłowości poboru VAT i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i sprzeciwiła się wnioskowi złożonemu przez Rumunię⁶⁵. Rumunia wycofała się ze stosowania MPP.

Ocena rozwiązania:

MPP sygnowany jest jako skuteczne narzędzie walki z nadużyciami VAT, z czym niewątpliwie należy się zgodzić. Wydaje się jednak, iż obawy przedsiębiorców i doktryny wyrażane na etapie procesu legislacyjnego w zakresie MPP, a związane z zaburzeniem w płynności finansowej przedsiębiorców okazały się częściowo zasadne. Może to mieć miejsce w szczególności w przypadku zablokowania istotnej wartości środków na rachunku VAT. Jednocześnie, z perspektywy podatników zobligowanych do realizowania obowiązków wynikających z MPP, w tym szczegółowej weryfikacji realizowanych transakcji pod kątem załącznika nr 15 do ustawy o VAT, mechanizm ten okazał się rozwiązaniem stosunkowo czasochłonnym i generującym koszty związane z ww. weryfikacją (np. konieczność zatrudnienia dodatkowej kadry, pomocy księgowej czy prawnej).

Analizując perspektywę organów podatkowych na rozpatrywane rozwiązania, warto wskazać

przykładowo odpowiedź na interpelację poselską nr 6591⁶⁶, w której Podsekretarz Stanu w MF wskazał m. in., że: „Jako jeden z wyżej wymienionych elementów uszczelniających, mechanizm podzielonej płatności doprowadził do zmniejszenia luki w VAT, która spadła w 2019 r. do ok. 12%. W roku 2017, czyli przed wprowadzeniem mechanizmu podzielonej płatności, kształtowała się ona na poziomie 14%. Obecnie dzięki dobrze funkcjonującym narzędziom uszczelniającym udało się ustabilizować lukę VAT i zachować szczelność systemu podatku VAT, skutecznie tamując powrót karuzel VAT do Polski. Polska stała się krajem nieprzyjaznym dla oszustów podatkowych, w czym przejawia się bardzo istotna rola mechanizmu podzielonej płatności, a więc prewencja przed oszustwami karuzelowym”. Dodatkowo, jak możemy przeczytać w odpowiedzi na interpelację nr 12198⁶⁷,: „Miesiące zamrożenia gospodarki były zarazem okresem, w którym ten mechanizm bił rekordy popularności – w kwietniu jego udział w całkowitej kwocie VAT wzrósł aż do 52,0%. W ciągu 2 lat działania tego mechanizmu firmy zrealizowały przy jego użyciu ponad 78 mln transakcji. Blisko 1,3 bln zł to łączna wartość transakcji przeprowadzonych przez firmy z wykorzystaniem tego rozwiązania w ciągu 2 lat jego funkcjonowania w Polsce”.



⁶⁵ Komunikat Komisji do Rady zgodnie z art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 8 listopada 2018 r. COM(2018) 666 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0666&from=EN>

⁶⁶ Interpelacja poselska, sygn. PT8.054.7.2020.LWW.354E - <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBRWJDH/%24FILE/i06591-o1.pdf>

⁶⁷ Interpelacja poselska, sygn. PT5.054.1.2020PT5.054.1.2020 - <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBVUK4U/%24FILE/i12198-o1.pdf>

I. Kasy online

Data wejścia w życie:

- 1 maja 2019 r.

Przepisy:

- Zasadniczo art. 111 ustawy o VAT, a także art. 145a i art. 145b ustawy o VAT i korespondujące akty wykonawcze
- Zasadniczo art. 24 ust. 2 pkt 12 i art. 24 ust. 2b ustawy Prawo o miarach⁶⁸

Z dniem 1 maja 2019 r. weszły w życie zmiany do ustawy o VAT⁶⁹ wprowadzające możliwość, a dla podatników prowadzących działalność w określonych ustawowo branżach, obowiązek stosowania kas rejestrujących on-line w celu prowadzenia sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Zasady funkcjonowania:

Kasy on-line to urządzenia o nowej funkcjonalności, które zasadniczo oprócz zapisu w pamięci kasy fiskalnej umożliwiają przekazywanie danych rejestrowanych przy użyciu kasy w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni do Centralnego Repozytorium Kas prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Odnosząc się do przyczyn wprowadzenia przedmiotowego rozwiązania do polskiego porządku prawnego, warto wskazać, że w uzasadnieniu⁷⁰ do projektu wprowadzającego omawiane regulacje, Minister Finansów wskazał między innymi, że: „Otrzymywanie i gromadzenie danych z kas online będzie stanowiło niezmiernie ważny mechanizm do przeciwdziałania zjawisku

szarej strefy. Dane o sprzedaży będą wpływały praktycznie w czasie rzeczywistym, będą zawierały znacznik czasowy, co umożliwi dokonywanie szczegółowych analiz zmierzających do ustalenia prawdopodobieństwa, że dany podatnik nie ewidencjonuje swojej sprzedaży na kasie rejestrującej lub ewidencjonuje tylko część sprzedaży. Zakłada się, że projektowane rozwiązania przyczynią się nie tylko do wzmocnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku VAT, ale także uproszczenia samego procesu kontroli rozliczeń u przedsiębiorców, z uwagi na możliwość zdalnego monitorowania, przez organy podatkowe, sprzedaży ewidencjonowanej na kasach. Proponowane rozwiązania umożliwią także zwiększenie dochodów budżetu państwa w wyniku zakładanego zwiększenia poboru podatku VAT na ostatnim etapie obrotu towarami i usługami”.

Podobne rozwiązania w innych PCz:

Systemy umożliwiające przesyłanie informacji do centralnej bazy danych stosowane są też w innych krajach, jak np. Węgry, Turcja, Bułgaria. W krajach tych odnotowywano istotny wzrost wpływów z VAT po wprowadzeniu tych rozwiązań. Jak można wyczytać w uzasadnieniu do projektu polskiej ustawy, rozwiązanie w zakresie kas online wdrożone w Polsce jest najbardziej zbliżone do rozwiązania stosowanego na Węgrzech⁷¹.

Zgodnie z raportem OECD⁷² Węgry już w październiku 2012 zaczęły stosować kasy online. Głównym celem tej decyzji było zwiększenie sprawozdawczości w zakresie dochodów i płatności podatku. Zasadniczo system kas online objął wszystkie sklepy detaliczne, gastronomię (z wyłączeniem jednostek

⁶⁸ Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. Prawo o miarach (Dz. U. Nr 63 poz. 636 z późn. zm.).

⁶⁹ Ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. poz. 675).

⁷⁰ Druk sejmowy nr 2503 z 2019 r., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2503>.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance, s. 28 - <https://www.oecd.org/ctp/implementing-online-cash-registers-benefits-considerations-and-guidance.htm>.

Ocena rozwiązania:

Data wejścia w życie:

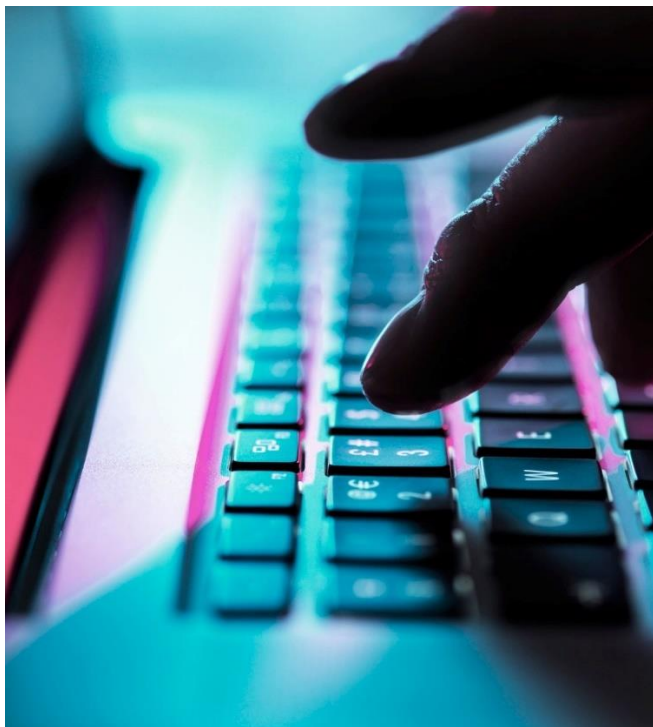
- ### Przepisy:

- ### Zasady funkcjonowania:

Ocena rozwiązania:

⁷³ Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1018 z późn. zm.).

czy dany kontrahent jest/ był czynnym podatnikiem VAT w konkretnej dacie. Znacznie usprawnia to podatnikom proces weryfikacji kontrahenta w ramach realizowanych transakcji biznesowych i minimalizuje ryzyko uwikłania się w relację, która może mieć na celu dokonanie oszustwa podatkowego. **Rozwiązanie to wpływa na bezpieczeństwo obrotu oraz potencjalnie powinno eliminować lub przynajmniej minimalizować ryzyko wykorzystania uczciwych podatników w działaniach zmierzających do wyłudzenia VAT. Tym samym powinno pozytywnie wpływać na wielkość luki VAT.**



n. Paragon z NIP

Data wejścia w życie:

- 1 stycznia 2020 r.

Przepisy:

- art. 106b ust. 5-7 ustawy o VAT

⁷⁴ Na mocy zmian wprowadzonych ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520 z późn. zm.).

Zasady funkcjonowania:

Od 1 stycznia 2020 r. funkcjonują regulacje⁷⁴ zgodnie, z którymi w przypadku sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, fakturę do paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż na rzecz nabywcy posługującego się numerem identyfikacyjnym wystawia się wyłącznie, gdy paragon zawiera ten numer. Niezastosowanie się sprzedawcy do wskazanego wymogu, skutkuje nałożeniem dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na wystawionej fakturze. U podstaw wprowadzenia przedmiotowych rozwiązań leżała konieczność wyeliminowania procederu tzw. handlu paragonami pozostawianymi przez klientów i wystawiania na ich podstawie faktur. Z uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej ww. przepisy wynika bowiem, że⁷⁵: „(...) W związku ze zgłaszanymi znacznymi nadużyciami w zakresie wystawiania faktur, które nie mają odzwierciedlenia w istniejącym stanie faktycznym – tzw. „pustych faktur” – do paragonów fiskalnych, proponuje się ograniczyć prawo do wystawiania faktur na rzecz nabywcy posługującego się numerem, za pomocą którego jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, do paragonów potwierdzających dokonanie tej sprzedaży, które będą zawierały ten numer”.

Ocena rozwiązania:

Wprowadzone rozwiązanie powinno w sposób wymierny wpłynąć na zmniejszenie tzw. „oszustw paragonowych” w opisanym, zidentyfikowanym przez organy podatkowe obszarze, a w konsekwencji zmniejszenie luki VAT.

⁷⁵ Druk sejmowy nr 3499 z 2019 r., <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/DC9AEFFCD6C53B0BC125841500493016/%24File/3499.pdf>

o. Pakiet Quick Fixes

Data wejścia w życie:

- 1 lipca 2020 r.

Przepisy:

- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r.
- art. 13a- 13l ustawy o VAT
- art. 22 ust. 2 i 2a-2d oraz ust. 3 ustawy o VAT
- art. 42 ust. 1 pkt 1) oraz ust. 1a ustawy o VAT
- art. 109 ust. 11b–11e ustawy o VAT

Z dniem 1 stycznia 2020 r. Polska, tak jak pozostałe PCz, zobowiązana była implementować do krajowego porządku prawnego rozwiązania tzw. Pakietu *Quick Fixes* przewidziane w Dyrektywie Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r.⁷⁶ zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE. Obowiązek ten udało się zrealizować dopiero w lipcu 2020 r., kiedy weszły w życie krajowe przepisy w ww. obszarze⁷⁷.

Warto podkreślić przy tym, że już od 1 stycznia 2020 r. obowiązywały w Polsce bezpośrednio stosowane elementy tzw. Pakietu *Quick Fixes* przewidziane w Rozporządzeniu wykonawczym nr 282/2011⁷⁸.

Zasady funkcjonowania:

Wprowadzone rozwiązania związane były z:

- modyfikacją regulacji dotyczących transakcji łańcuchowych;
- wdrożeniem nowych regulacji dotyczących procedury magazynu call-off stock, które

zastąpiły dotychczas obowiązujące przepisy w zakresie magazynów konsygnacyjnych;

- warunkami i dokumentacją niezbędnymi do zastosowania zwolnienia z prawem do odliczenia (stawki 0%) z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Ocena rozwiązania:

Jak sygnalizowaliśmy już w pierwszej części niniejszego opracowania, zmiany wprowadzone w ramach Pakietu *Quick fixes* wynikają z potrzeby ulepszenia regulacji rządzących obrotem wewnątrzwspólnotowym do czasu wprowadzenia tzw. modelu docelowego. W konsekwencji ocena wskazanych rozwiązań powinna mieć przede wszystkim wymiar ogólnoeuropejski. Z uwagi na dość krótki okres, jaki upłynął od daty implementacji zmian wyznaczonej przez Dyrektywę VAT, a także mając na uwadze, że niektóre PCz miały problemy z terminowym ich wdrożeniem, na ocenę przedmiotowych rozwiązań na szczeblu unijnym, należy jeszcze zapewne chwilę poczekać.



⁷⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi.

⁷⁷ Ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów

i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106 z późn. zm.).

⁷⁸ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi.

p. Pozostałe rozwiązania

Poza rozwiązaniami opisanymi powyżej warto zwrócić również uwagę na wybrane działania uszczelniające wprowadzone do ustawy o VAT od 1 stycznia 2017 roku⁷⁹.

Ograniczenie możliwości rozliczeń kwartalnych

Na mocy omawianych zmian zlikwidowano możliwość stosowania rozliczeń kwartalnych przez podatników innych niż tzw. mali podatnicy w rozumieniu ustawy o VAT. Wprowadzono również brak możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla nowo zarejestrowanych podatników VAT czynnych przez okres pierwszych dwunastu miesięcy prowadzenia działalności.

Rozszerzenie zakresu weryfikacji w przypadku sprawdzania zasadności zwrotu VAT

Dokonano zmiany w zakresie zasad zwrotów w terminie 25 dni poprzez wprowadzenie wymogu składania przez podatnika, wraz z wnioskiem o ww. zwrot, dokumentów potwierdzających dokonanie przelewem zapłaty kwot podatku wykazanego w deklaracji. Ponadto ograniczono możliwość uzyskania takiego zwrotu do podatników będących podatnikami VAT czynnymi przez co najmniej 12 ostatnich miesięcy i składających w tym okresie deklaracje. Dodatkowo ograniczono możliwość zwrotu,

w omawianym przyśpieszonym terminie, jedynie do przypadku, gdy należności wynikające z faktur dokumentujących nabyte towary i usługi zostaną zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku lub SKOK oraz gdy łączna kwota należności wynikających z pozostałych faktur nie przekroczy 15 tys. PLN.

Rozszerzenie weryfikacji przy rejestracji podatnika dla celów VAT oraz solidarna odpowiedzialność pełnomocnika za zaległości podatkowe

W pakiecie omawianych zmian uszczelniających, wprowadzono regulacje w zakresie odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika za zaległości podatkowe podatnika, w imieniu którego pełnomocnik dokonał zgłoszenia rejestracyjnego. Na mocy przedmiotowych przepisów, w przypadku rejestracji podatnika przez pełnomocnika, pełnomocnik ten odpowiada solidarnie z zarejestrowanym podatnikiem do kwoty 500 000 zł za zaległości podatkowe tego podatnika wynikające z działalności wykonywanej w okresie 6 miesięcy od dnia jego zarejestrowania jako podatnika VAT czynnego.

Zmodyfikowano również przepisy dotyczące rejestracji dla celów VAT, w tym w zakresie możliwości odmowy rejestracji podmiotu jako podatnika VAT po dokonaniu weryfikacji informacji zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym, a także doprecyzowano przesłanki warunkujące rejestrację i wykreślenie podatnika VAT.

⁷⁹ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

IV. POZOSTAŁE DZIAŁANIA POLSKICH ORGANÓW

Poza *stricte* legislacyjnymi działaniami nacełowanymi na zwalczanie wyłudzeń w VAT i niwelowanie luki VAT, podejmowanymi przez polski rząd, **warto zwrócić również uwagę na inne formy aktywności jakie pojawiały się podczas krajowej dyskusji na temat przyczyn nadużyć i pogłębiania się luki VAT oraz postulowanych środków zaradczych.** Głos w przedmiotowej dyskusji zabierały bowiem nie tylko organizacje branżowe, stowarzyszenia/instituty, przedsiębiorcy czy przedstawiciele doktryny, ale również takie instytucje państwowe jak NIK. Stąd w niniejszej części odniesiemy się do wybranych działań kontrolnych NIK i ich potencjalnego wpływu na identyfikację i walkę z wyłudzeniami VAT.

W dalszej części wskażemy również na **wybraną aktywność poza legislacyjną podejmowaną przez administrację podatkową w celu niwelowania zjawiska wyłudzeń i luki w VAT.**

1. Działalność NIK

Efekty realizacji prerogatyw ustawowych NIK stanowią wyniki kontroli, przedstawiające szczegółową analizę badanego zagadnienia, konkluzje, a także obszary do usprawnienia. Również problematyka wyłudzeń VAT i działań podejmowanych przez organy podatkowe w celu eliminowania wskazanego zjawiska, a także

tematyka narzędzi wykorzystywanych w celu usprawnienia poboru VAT, stanowiła już niejednokrotnie temat działań kontrolnych realizowanych przez NIK. Wśród wyników kontroli wydanych przez NIK w przedmiotowym obszarze, warto wskazać w szczególności na:

- Informację o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowym podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości w VAT z kwietnia 2010 r.⁸⁰;
- Informację o wynikach kontroli – Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług z marca 2014 r.⁸¹;
- Informację o wynikach kontroli – Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne z marca 2016 r.⁸²;
- Informację o wynikach kontroli – Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT z kwietnia 2018 r.⁸³;
- Informację o wynikach kontroli – Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych z czerwca 2019 r.⁸⁴;
- Informację o wynikach kontroli – Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług z czerwca 2019 r.⁸⁵

Dokumenty te stanowią niewątpliwie cenne źródło spostrzeżeń w zakresie funkcjonowania określonych rozwiązań legislacyjnych.

⁸⁰ Patrz: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-vat.html>.

⁸¹ Patrz <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-kontroli-zwalczania-oszustw-podatkowych.html>.

⁸² Patrz: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzaniu-vat.html>.

⁸³ Patrz: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/wyzsze-dochody-z-vat.html>.

⁸⁴ Patrz: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/jpk-jednolity-plik-kontrolny.html>.

⁸⁵ Patrz: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/jak-minister-czuwalnad-vat-em.html>.

W swoim raporcie z 2019 r.⁸⁶ NIK przeanalizował działania Ministra Finansów nad poborem VAT w latach 2007–2018 (III kwartał). Z opublikowanych informacji wynika, że nadzór MF nad poborem VAT w latach 2007-2015 był co prawda prowadzony regularnie, jednak niewystarczająco skutecznie. Tym samym resort nie zdołał zapobiec gwałtownym wzrostom luki VAT. Uszczelnienie systemu podatkowego przyniosły dopiero zmiany przyjęte w latach 2016-2018. NIK podkreślił tym samym, że prace nad uszczelnianiem luki VAT muszą być kontynuowane w celu dalszego usprawnienia i przyspieszenia reakcji na zidentyfikowane zagrożenia. Podczas raportowanego okresu sukcesywnie wypracowywane były narzędzia wspierające proces związany z analizą ryzyka, ujawnieniem i określaniem obszarów niebezpiecznych dla skutecznego poboru VAT oraz ograniczaniem skali nadużyć w tym obszarze. Prace te prowadzone były jednak w zróżnicowanym tempie i zakresie, a przede wszystkim z bardzo różną skutecznością. Między 2009 a 2015 rokiem MF hołdowało zasadzie, że walka z oszustwami powinna być realizowana za pomocą środków kontrolnych, a środki o charakterze legislacyjnym należy stosować dopiero wówczas, gdy te pierwsze okażą się niewystarczająco skuteczne. Zbyt długo jednak trwała decyzja o zastosowaniu metody legislacyjnej, co umożliwiało dalsze prowadzenie nieuczciwej działalności podmiotom potencjalnie niegodnym zaufania.

W sierpniu 2019 r. ukazał się raport NIK⁸⁷ dotyczący wykorzystania JPK w postępowaniach i kontrolach podatkowych od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. Jak wynika z raportu, z uwagi na niewielką dotychczas skalę wykorzystywania JPK, w latach 2016 - 2018 (I półrocze), system ten wpłynął jedynie nieznacznie na poprawę efektywności postępowań i kontroli podatkowych oraz zmniejszenie ich uciążliwości

dla przedsiębiorców. W ocenie NIK jest to jednak niewątpliwie narzędzie, które za sprawą przyjętych rozwiązań funkcjonalnych umożliwiających kompleksową i szybką analizę danych z ewidencji podatkowych dotyczących kontrahentów i transakcji, przyniosło już wtedy pierwsze przejawy poprawy w działaniach organów KAS. Z przeprowadzonej podczas kontroli analizy danych odnotowano pozytywny wpływ JPK na przyspieszenie czasu kontroli i postępowań prowadzonych przez organy KAS w porównaniu do tych, w których JPK nie był wykorzystywany. Ogólnokrajowe statystyki wykazały zdecydowany spadek liczby kontroli podatników na rzecz wzrostu ilości czynności analitycznych i sprawdzających. Dodatkowo NIK zwraca uwagę, że w 2015 roku 72,7% kontroli u podatników miało skutki finansowe, natomiast w I półroczu 2018 roku skuteczność ta wzrosła do 78,1%. Tym samym wskazano na jednoznacznie pozytywny wpływ JPK w zakresie wykorzystania zebranych informacji do dokonywania zajęć egzekucyjnych lub zapobiegawczych. W opinii organu, niezbędnym warunkiem uzyskania mierzalnych i oczekiwanych efektów w związku ze stosowaniem JPK przede wszystkim jest jego pełne wdrożenie i zwiększenie stopnia wykorzystania przez organy KAS. NIK zaznacza także, że przyczyną niskiego poziomu wykorzystania JPK były opóźnienia resortu finansów w opracowaniu narzędzi umożliwiających jego stosowanie. Z pewnym opóźnieniem przygotowano bowiem koncepcję wykorzystania JPK_VAT oraz reguł korzystania ze struktur JPK. Co więcej, narzędzie informatyczne istotnie wspierające KAS w korzystaniu z danych JPK również zostało opracowane zbyt późno. W przypadku plików JPK pobieranych na żądanie, dopiero w sierpniu 2018 roku Ministerstwo Finansów zaaranżowało stworzenie rozwiązania pozwalającego na dostęp do tych plików i przesyłanie ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

⁸⁶ Informacja o wynikach kontroli NIK, KBF.430.002.2019, Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF, Warszawa 2019; <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/jak-minister-czuwal-nad-vat-em.html>

⁸⁷ Informacja o wynikach kontroli wykorzystanie Jednolitego Pliku

Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych LKR.430.005.2018, Nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR; <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/18/077/>

2. Działania pozalegisłacyjne MF i KAS

a. Metodyka należytej staranności

W kwietniu 2018 r., Ministerstwo Finansów przedstawiło dokument pt. **Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych**⁸⁸. Metodyka stanowi katalog wskazówek, które mają pomóc urzędnikom w ocenie, czy dany podatnik dochował należytej staranności w transakcjach krajowych. Zasadniczo przedmiotowa metodyka wskazuje na elementy weryfikacji kontrahenta przez podatnika (w podziale na stadia rozpoczęcia i trwania współpracy), na które należy zwrócić uwagę. W przypadku gdy ziści się przesłanka wskazująca na podejrzaną okoliczność, organy mogą twierdzić, że dany podatnik nie dochował należytej staranności, chyba że podatnik wykaże w inny sposób, że takiej staranności dochował.

Metodyka skierowana jest co prawda do urzędników KAS, niemniej dzięki jej opublikowaniu przez MF także podatnicy mogą wziąć pod uwagę prezentowane w niej wytyczne i z tej perspektywy sprawdzić stosowane przez siebie metody weryfikacji kontrahentów. W treści metodyki wskazano bowiem wprost, że podejmowanie przez podatnika działań w niej wskazanych znacząco zwiększa zdaniem MF prawdopodobieństwo zachowania przez podatnika należytej staranności. W treści dokumentu, wskazano jednak, że z uwagi na mnogość sytuacji, które mogą wystąpić w praktyce życia gospodarczego - dla rzetelnej oceny dochowania należytej staranności, w toku postępowania organy mogą brać pod uwagę również inne okoliczności transakcji oraz działania podejmowane przez podatnika.

b. Kampanie informacyjno – edukacyjne

Analizując poza legislacyjne działania MF ukierunkowane na zwalczanie nadużyć w VAT, warto również wskazać na różnego rodzaju akcje o charakterze informacyjno- edukacyjnym prowadzone przez MF i KAS we wskazanym obszarze. Przykładowo w październiku 2015 r. resort finansów ruszył z programem Narodowej Loterii Paragonowej. Jako cel wspomnianej loterii MF przedstawiało⁸⁹ uświadomienie Polakom roli paragonów w uczciwym obrocie gospodarczym i zbudowanie nawyku brania i wydawania paragonów. MF wskazało, że:⁹⁰ *„Narodowa Loteria Paragonowa od samego początku cieszyła się ogromnym zaufaniem i zainteresowaniem Polaków. Przez 18 miesięcy zostało zarejestrowanych ponad 137 milionów paragonów, w tym blisko 3,5 miliona z branż dodatkowo premiowanych. (...) W 2014 roku jedynie 7% respondentów przyznawało, że zawsze prosi o paragon przy zakupie towaru w sytuacji, gdy go nie otrzymywało, podczas gdy już dwa lata później, w 2016 r. odsetek ten wzrósł do 34% (niemal 5-krotnie) – zatem przed rozpoczęciem loterii był to zaledwie co 14 respondent, zaś już w 2016 roku, po ponad roku od uruchomienia kampanii, taką postawę miał co 3 pytany! Podobne wyniki dotyczą zakupu usług: w 2014 r. jedynie 5% konsumentów zawsze prosiło o paragon w analogicznej sytuacji; dwa lata później wartość ta zwiększyła się ponad 6-krotnie i wyniosła 31%”.*

Kwestia uczciwego obrotu paragonowego poza ww. loterią została również zaadresowana w kolejnych akcjach informacyjnych prowadzonych przez MF w przedmiotowym obszarze, w tym m. in. w takich akcjach jak „Weź paragon” czy „Weź paragon ze sobą”. Szczególnym celem ostatniej z ww. akcji było według MF⁹¹ zwrócenie uwagi na konsekwencje niewydawania paragonów fiskalnych na stacjach paliw i niezabieranie ich przez klientów.

⁸⁸ <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf>

⁸⁹ Patrz np. komunikat na stronie MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/narodowa-loteria-paragonowa>.

⁹⁰ Ibidem.

⁹¹ Patrz np. komunikat na stronie MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/wez-paragon>

Innym przykładem akcji edukacyjnej MF jest „Bezpieczna transakcja” rozpoczęta w czerwcu 2018 r, której celem było podniesienie świadomości przedsiębiorców, jak zabezpieczyć się przed nieświadomym wciągnięciem w karuzelę VAT⁹². Kampanię prowadziło Ministerstwo Finansów wraz z KAS oraz we współpracy z partnerami społecznymi i instytucjami państwowymi. W związku z kampanią powstała strona internetowa - www.bezpiecznatransakcja.mf.gov.pl, na której publikowane są informacje na temat wyłudzeń VAT, w tym informacje o okolicznościach, na które powinni zwracać uwagę podatnicy w ramach kontaktów z kontrahentami.

W październiku 2018 r. KAS zainicjowała natomiast kampanię informacyjną „STOP szarej strefie”⁹³. Podmioty działające w branżach szczególnie narażonych na występowanie szarej strefy (gastronomia, budownictwo i mechanika pojazdowa) otrzymały z urzędów skarbowych wezwania do weryfikacji prawidłowości swoich rozliczeń podatkowych oraz pismo szefa KAS, w którym zwrócono uwagę na rzetelne

prowadzenie ewidencji podatkowej i nienarażanie się na skutki działania niezgodnego z prawem.

c. Listy ostrzegawcze, ostrzeżenia podatkowe

W 2014 r. MF wprowadziło tzw. listy ostrzegawcze⁹⁴, w których na bazie wyników postępowań kontrolnych oraz docierających sygnałów z poszczególnych branż informowało o stwierdzonych wyłudzeniach w VAT. Same listy opisywały najbardziej charakterystyczne cechy poszczególnych oszustw wraz z pouczeniem o konieczności zachowania należytej staranności przy wyborze dostawców. Komunikaty te publikowane były na stronach Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Gospodarki. Pierwszy tego typu komunikat został opublikowany 25 sierpnia 2014 r⁹⁵. i dotyczył zagrożenia oszustwami w obrocie elektroniką, następne dotyczyły oszustw w obrocie paliwami – 13 listopada 2014 r⁹⁶. i oszustw w obrocie olejem rzepakowym 9 maja 2016 r⁹⁷. Na swoim portalu internetowym resort finansów zamieszczał także wyjaśnienia i komunikaty: *Informacja*

⁹² Patrz np. komunikat na stronie MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/kkampania-bezpieczna-transakcja>.

⁹³ Patrz np. komunikat: https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/stop-szarej-strefie?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_JSs9%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_JSs9_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_JSs9_keywords%3D%26_101_INSTANCE_JSs9_delta%3D8%26_101_INSTANCE_JSs9_cur%3D18%26_101_INSTANCE_JSs9_andOperator%3Dtrue.

⁹⁴ Patrz np. komunikat: http://mf-arch.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWI/content/listem-w-karuzele-podatkowa-rzeczpospolita-5-czerwca-2014-r-1/pop_up?_101_INSTANCE_2UWI_viewMode=print.

⁹⁵ Patrz komunikat: http://mf-arch.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWI/content/list-ostrzegawczy-do-przedsiębiorcow-1?redirect=http%3A%2F%2Fmf-arch.mf.gov.pl%2Fkontrola-skarbowa%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_2UWI%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_tag%3Dstrona%2Bg%25C5%2582%25C3%25B3wna%26_101_INSTANCE_2UWI_changeViewTo%3Dabstracts.

http://mf-arch.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWI/content/list-do-podatnikow-vat-ws-zagrozenia-oszustwami-w-obrocie-paliwami-1?redirect=http%3A%2F%2Fmf-arch.mf.gov.pl%2Fkontrola-skarbowa%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_2UWI%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_tag%3Dstrona%2Bg%25C5%2582%25C3%25B3wna%26_101_INSTANCE_2UWI_changeViewTo%3Dabstracts.

⁹⁶ Patrz komunikat: http://mf-arch.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWI/content/list-do-podatnikow-vat-ws-zagrozenia-oszustwami-w-obrocie-paliwami-1?redirect=http%3A%2F%2Fmf-arch.mf.gov.pl%2Fkontrola-skarbowa%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_2UWI%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_tag%3Dstrona%2Bg%25C5%2582%25C3%25B3wna%26_101_INSTANCE_2UWI_changeViewTo%3Dabstracts.

⁹⁷ Patrz komunikat: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/list-ostrzegawczy-ws-wyludzania-vat-w-obrocie-olejem-rzepakowym?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_6Wwm_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_6Wwm_keywords%3D%26_101_INSTANCE_6Wwm_delta%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_cur%3D22%26_101_INSTANCE_6Wwm_andOperator%3Dtrue.

dla rolników o negatywnych konsekwencjach zakupu paliwa od oszusta⁹⁸, Konsekwencje wystawiania pustych faktur np. za paliwo⁹⁹, Ostrzeżenie przed konsekwencjami wydawania tzw. rachunku lub paragonu kelnerskiego zamiast paragonu fiskalnego¹⁰⁰.

Ponadto w ostatnich latach, MF zaczęło publikować także tzw. ostrzeżenia podatkowe o charakterze prewencyjnym, ukierunkowane zasadniczo na podanie do publicznej wiadomości informacji o zidentyfikowanych przez organy nieprawidłowościach. Wśród ostrzeżeń w zakresie VAT, wskazać można m. in., te dotyczące:

- nieprawidłowego określenie podstawy opodatkowania VAT dla towarów sprzedawanych w formie zestawów¹⁰¹;
- obrotu nowymi towarami z kategorii elektronika w procedurze VAT-marża¹⁰²;

- ostrzeżenia przed konsekwencjami wydawania tzw. rachunku lub paragonu kelnerskiego zamiast paragonu fiskalnego¹⁰³;
- konsekwencji wystawiania pustych faktur np. za paliwo¹⁰⁴.



98 Patrz komunikat: https://www.dolnoslaskie.kas.gov.pl/urazd-skarbowy-wroclaw-krzyki/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/Mx4f/content/informacja-dla-rolnikow-o-negatywnych-konsekwencjach-zakupu-paliwa-od-oszusta?redirect=http%3A%2F%2Fwww.dolnoslaskie.kas.gov.pl%2Furzad-skarbowy-wroclaw-krzyki%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Mx4f%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_Mx4f_advandedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_Mx4f_keywords%3D%26_101_INSTANCE_Mx4f_delta%3D8%26_101_INSTANCE_Mx4f_cur%3D11%26_101_INSTANCE_Mx4f_andOperator%3Dtrue.

99 Patrz komunikat: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/konsekwencje-wystawiania-pustych-faktur-np-za-paliwo?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_6Wwm_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_6Wwm_keywords%3D%26_101_INSTANCE_6Wwm_delta%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_cur%3D14%26_101_INSTANCE_6Wwm_andOperator%3Dtrue.

¹⁰⁰ Patrz komunikat: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-przed-konsekwencjami-wydawania-tzw-rachunku-lub-paragonu-kełnerskiego-zamiast-paragonu-fiskalnego?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_lifec

ycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1.

101 Patrz: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/nieprawidlowe-okreslanie-podstawy-opodatkowania-vat-dla-towarow-sprzedawanych-w-formie-zestawow?redirect=https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_col_id%3Dcolumn-2%26p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU.

102 Patrz: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/obrot-nowymi-towarami-z-kategorii-elektronika-w-procedurze-vat-marza?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1.

103 Patrz: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrezenie-przed-konsekwencjami-wydawania-tzw-rachunku-lub-paragonu-keplerskiego-zamiast-paragonu-fiskalnego?redirect=https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU.

¹⁰⁴ Patrz: https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/konsekwencie-wystawiania-pustych-faktur-np-za-paliwo/.

d. Wybrane porozumienia/umowy z innymi państwami ukierunkowane na zwalczanie oszustw w VAT

Istotną formą działań skierowanych na zwalczanie wyłudzeń w VAT, stanowią także porozumienia/umowy zawierane pomiędzy polskimi władzami a przedstawicielami innych państw. W ostatnich latach Polska zacieśniła współpracę z niektórymi państwami w zakresie zwalczania oszustw w VAT.

Tytułem przykładu, wskazać tu można na podpisaną 4 września 2020 roku w Warszawie deklarację o kontynuacji współpracy gospodarczej państw Grupy Wyszehradzkiej (V4)¹⁰⁵.

Z kolei porozumienie zawarte 2 lipca 2020 r. między Szefem KAS i Federalnym Ministerstwem Finansów Republiki Federalnej Niemiec w ocenie MF ma umożliwić szybszą wymianę informacji pomiędzy administracjami podatkowymi obu krajów, a także w najbliższych latach przyczynić się do zwiększenia skuteczności zwalczania oszustw w podatku VAT¹⁰⁶. Zgodnie z informacjami prezentowanymi przez MF - wcześniej podobne porozumienia podpisano również z administracjami podatkowymi Czech, Słowacji, Litwy oraz Węgier¹⁰⁷.

Warto również wskazać przykładowo na umowę zawartą w marcu 2021 r. ze Słowacją, a dotyczącą automatycznej wymiany informacji podatkowych w dziedzinie VAT.

¹⁰⁵ Patrz np.: <https://www.gov.pl/web/finanse/wspolpraca-gospodarcza-w-panstw-grupy-wyszehradzkiej-dzis-podpisano-wspolna-deklaracje>.

¹⁰⁶ Patrz komunikat: <https://www.gov.pl/web/kas/polsko-niemieckie-porozumienie-o-wspolpracy-w-zakresie-zwalczania-oszustw-vat>.

¹⁰⁷ Również patrz komunikat: <https://www.gov.pl/web/kas/polsko-niemieckie-porozumienie-o-wspolpracy-w-zakresie-zwalczania-oszustw-vat>.

V. PRZYSZŁOŚĆ WALKI Z LUKĄ VAT

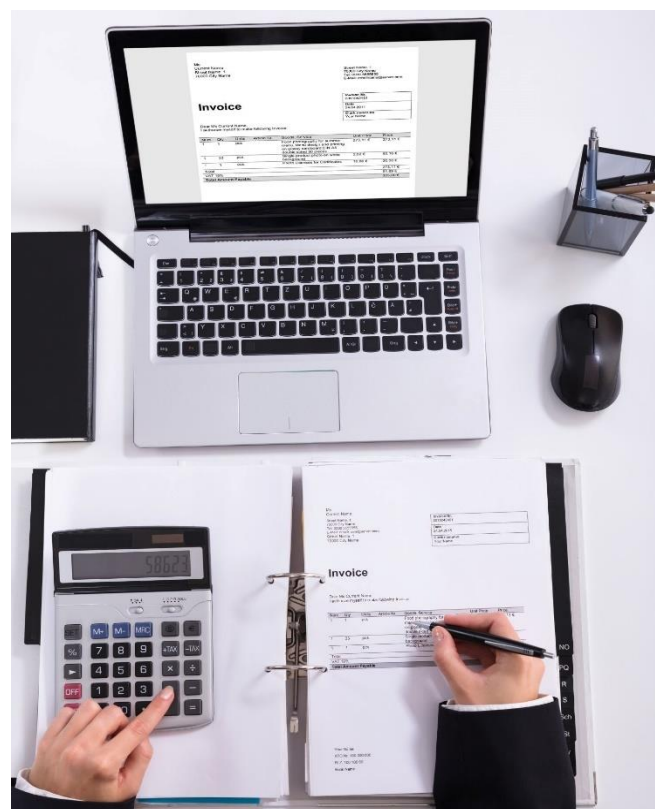
Należy stwierdzić, że zasadniczo okres ostatnich 5 lat to czas wzmożonej aktywności legislacyjnej ukierunkowanej na zwalczanie wyłudzeń VAT i niwelowanie luki VAT. Bezdyskusyjne pozostaje, że wiele już we wspomnianym zakresie zrobiono. Niemniej wiele pozostało jeszcze do realizacji, a co widać po ostatnich działaniach i zapowiedziach MF, szczególne miejsce zajmuje tutaj digitalizacja procesów wystawiania faktur oraz procesów kontrolnych.

1. Planowane/zapowiedziane rozwiązania

a. e-Faktura i Krajowy System e-Faktur (KSeF)

Rada Ministrów przyjęła 31 sierpnia 2021 r. projekt ustawy wprowadzającej do polskiego porządku prawnego tzw. e-Fakturę i Krajowy System e-Faktur (KSeF). W treści uzasadnienia¹⁰⁸ do projektu ww. zmian opublikowanego na stronach Rządowego Centrum Legislacji wskazuje się, że **e-Faktura jako rodzaj ustrukturyzowanego dokumentu będzie stanowić formę dokumentowania transakcji obok faktur papierowych i obecnie występujących w obrocie gospodarczym faktur elektronicznych. Przyjmuje się, że faktura ustrukturyzowana będzie uznana za rodzaj faktury elektronicznej wystawianej i otrzymywanej przez podatników za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, tj.: Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Pierwotnie wprowadzenie e-Faktury było**

planowane w ramach fakultatywnego pilotażu od 1 października 2021 roku. Aktualnie przedmiotowy termin przesunięto na 1 stycznia 2022 roku. Wśród zachęt do stosowania e-Faktury wskazywany jest m.in. krótszy termin zwrotu VAT z 60 do 40 dni. MF promuje e-Fakturę jako środek o charakterze uszczelniającym system: „Wdrożenie e-faktury przyniesie dwa bardzo pozytywne skutki dla polskiej gospodarki. Po pierwsze znacznie ułatwi rozliczanie obrotu pomiędzy przedsiębiorcami. Po drugie, przyspieszy wykrywanie prób wyłudzenia podatku, a przez to zwiększy bezpieczeństwo uczciwych firm i posłuży dalszemu zmniejszeniu luki VAT”¹⁰⁹. Wskazuje również, że podobne rozwiązania oferują trzy państwa Unii Europejskiej: Hiszpania, Portugalia i Włochy.



¹⁰⁸

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12343202/katalog/12762044#12762044>

¹⁰⁹ Patrz komunikat MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/e-faktura-na-kolejnym-etapie-procesu-legislacyjnego>

b. Podatnik bezgotówkowy

Planowane jest również nowe rozwiązanie o nazwie "Podatnik bezgotówkowy", które będzie premiować podatników przyjmujących płatności bezgotówkowe, tj. te, które większość transakcji płatniczych realizują w systemie bezgotówkowym. Na swojej stronie internetowej MF informuje, że¹¹⁰ w ramach przedmiotowego programu od 2022 r. możliwe będzie zdobycie statusu "Klienta Premium". Przedsiębiorstwo, które go uzyska, będzie korzystało ze znacznie skróconego zwrotu VAT (środki znajdą się na jego koncie w ciągu maksymalnie 15 dni). MF podnosi ponadto, że: „Przedsiębiorcy dostaną możliwość skorzystania z jednego z dwóch pakietów:

Pakiet SILVER, czyli ulga na terminal w podatku dochodowym

Wydatki za nabycie terminala płatniczego i obsługę transakcji płatniczych będą nie tylko zaliczane w 100% do kosztów uzyskania przychodów, ale także odliczane ponownie w 100% od dochodu w ramach ulgi podatkowej. Ulga obejmie szereg kosztów związanych z obsługą transakcji płatniczych, takich jak opłaty za najem, opłaty interchange czy opłaty systemowe. Maksymalna wysokość odliczenia to 1000 zł rocznie, a w przypadku podatników zwolnionych z kas rejestrujących będzie to aż 2500 zł. Z ulgi mogą korzystać ci przedsiębiorcy, którzy nie przyjmowali płatności bezgotówkowych przy użyciu terminali przez ostatni rok, oraz ci, którzy korzystali z programu Polski Bezgotówkowej i utrzymują przyjmowanie płatności bezgotówkowych po zakończeniu programu. Tacy podatnicy będą mogli korzystać z ulgi podatkowej na terminal do 2 lat, odkąd zaczęli ponosić koszty obsługi transakcji płatniczych.

Pakiet GOLD, czyli podatnik bezgotówkowy

Podatnik bezgotówkowy to Klient Premium, który otrzyma dwie korzyści: wyższą, bezterminową ulgę na terminal i najszybszy zwrot VAT w całej Unii Europejskiej – 15 dni¹¹¹.



c. Zmiany w KAS

Projekt ustawy¹¹² dotyczącej tzw. Polskiego Nowego Ładu zakłada także konieczność ostrzegania przedsiębiorców indywidualnie, a nie zbiorowo jak do tej pory, przed nieświadomym udziałem w wyłudzeniach VAT. Według nowelizacji przewiduje się dodanie art. 15a ustawy o KAS, zgodnie z którą szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł poinformować o ryzyku zawarcia transakcji ze znikającym podatnikiem. Udostępnienie danych nie będzie naruszało tajemnicy skarbowej.

¹¹⁰ Patrz komunikat MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/podatnik-bezgotowkowy-dla-firm-juz-od-2022-r>.

¹¹¹ Patrz komunikat MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/podatnik-bezgotowkowy-dla-firm-juz-od-2022-r>.

¹¹² Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, numer projektu: UD260.

2. Co więcej można zrobić w walce z luką VAT?

a. Współpraca z podatnikami w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych

W ostatnich latach przedmiotem ożywionej dyskusji pozostaje **kwestia dialogu pomiędzy podatnikami i administracją podatkową**. Jest to niewątpliwie dobry krok w kierunku budowania pozytywnego wizerunku organów podatkowych i pozytywnych relacji na linii organ- podatek, co w konsekwencji niewątpliwie przekłada się na przestrzeganie przepisów przez tych ostatnich.

Co więcej, warto podkreślić, że problemy w obszarze poboru podatków implikują nie tylko oszustwa i uchylanie się od ich płacenia, ale także błędy i różnice w interpretacji przepisów, a także nieznamość realiów rynku i procesów biznesowych po stronie administracji podatkowej. **Stąd współpraca organów z podatnikami również na tym polu okazać się może swoistym remedium na nieefektywny pobór podatków i walkę z oszustwami.** W tym kontekście warto podkreślić, że OECD¹¹³, wskazuje na ewolucję w kierunku współpracy w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych i otwarty dialog między przedsiębiorstwami a organami podatkowymi, jako środki przyczyniające się do bardziej efektywnego poboru VAT. Nie sposób nie zgodzić się z przedmiotową konkluzją i - co najważniejsze - podobne wnioski wydaje się wyciągać w ostatnich latach również administracja podatkowa. Wskazują na to chociażby działania administracji ukierunkowane na zapewnienie szerszego udziału podatników, doradców podatkowych i organizacji branżowych w procesie stanowienia i stosowania

prawa, co przejawia się w organizacji procesu prekonsultacji i konsultacji aktów podatkowych oraz projektów objaśnień podatkowych. Na szczególną uwagę zasługuje również koncepcja Programu Współdziałania, tj. konsensualna metoda rozwiązywania sporów pomiędzy fiskusem a podatnikami, która w swoich założeniach ma być dobrowolną formą nadzoru nad prawidłowością wypełniania obowiązków podatkowych przez strategicznych podatników. Zgodnie z postulatami relacje pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową mają być oparte na wzajemnym zaufaniu, wzajemnej transparentności i wzajemnym zrozumieniu¹¹⁴.

Powyższe realizowane i planowane działania administracji podatkowej niewątpliwie zasługują na aprobatę i wyznaczają pożądany kierunek relacji na linii administracja skarbową – podatek. Pozostaje mieć nadzieję, że stanowią one prognostyk dalszych i niewątpliwie oczekiwanych zmian w sposobie funkcjonowania i postrzegania fiskusa.



¹¹³ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>.

¹¹⁴ <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/>.

b. Wzmocnienie współpracy międzynarodowej

Z uwagi na zharmonizowany charakter VAT oraz genezę wyłudzeń w VAT wynikającą w dużej mierze ze słabości systemu opodatkowania transakcji, bezdyskusyjnym pozostaje, iż jedynie **właściwa koordynacja działań nacełowanych na zwalczanie oszustw w VAT na szczeblu unijnym i ścisła współpraca oraz wymiana doświadczeń może stanowić klucz do sukcesu w walce z przestępczością w obszarze VAT i luką VAT. W konsekwencji niezbędna pozostaje ścisła dynamiczna współpraca organów i UE i PCz, ale również jak najszersza współpraca na szczeblu międzypaństwowym.**

W świetle powyższego, na zdecydowaną aprobatę zasługują działania polskiego rządu związane z zawieraniem umów/porozumień bilateralnych i multilateralnych w obszarze wymiany informacji podatkowych, a także doświadczeń w zakresie walki z wyłudzeniami w VAT. Jest to słuszny kierunek, który w najbliższych latach niewątpliwie powinien być kontynuowany.



c. Skuteczna zmiana dyrektyw

Biorąc pod uwagę, że luka VAT powstaje w głównej mierze w oparciu o transakcje wewnątrzwspólnotowe, istotne jest również, aby działania w zakresie zwalczania luki VAT odbywały się także na poziomie unijnym. Aby skutecznie walczyć z oszustwami w VAT konieczne jest, aby UE możliwie szybko wprowadziła docelowy model rozliczania transakcji wewnątrzwspólnotowych.

d. Blockchain

Z myślą o skuteczniejszym egzekwowaniu VAT, a przede wszystkim o wzmocnieniu walki z oszustwami związanymi z tym podatkiem, kilka europejskich państw członkowskich podjęło w ostatnich latach różne inicjatywy (m.in. rozwiązania przyjęte w Polsce). Choć systemy te mają udowodniony pozytywny wpływ na zmniejszenie liczby oszustw, jedną z głównych bolączek pozostaje fakt, że wiążą się one z kontrolą *a posteriori* transakcji. Nawet w przypadku systemów sprawozdawczości w czasie rzeczywistym dane dotyczące zakupów i sprzedaży są zgłaszane właściwym organom podatkowym jedynie po dokonaniu transakcji. Ponadto środki te są podejmowane na szczeblu krajowym, co umożliwia przenoszenie oszustw do krajów, w których takie środki nie zostały jeszcze podjęte. Z kolei w coraz większym stopniu wprowadza się cyfryzację obowiązków podatkowych i narzuca przedsiębiorcom konieczność weryfikacji procesów podatkowych w oparciu o narzędzia informatyczne. To wszystko prowadzi do zastosowania w niedalekiej przyszłości technologii blockchain, która to może rozwiązać wiele z opisanych powyżej problemów związanych z procesem ścigalności VAT.

Wykorzystując technologię blockchain, każdej dostawie towarów lub usług w łańcuchu produkcji lub dystrybucji można by przypisać rejestr, z którym powiązane byłyby wszystkie zaangażowane strony: na przykład sprzedawca, nabywca, bank, a nawet administracja skarbową. Na każdym etapie łańcucha wszystkie strony musiałyby zatwierdzić, w oparciu o mechanizm konsensusu, ważność transakcji. Dodatkowo takie podejście umożliwiłoby, aby każda transakcja, przed jej przeprowadzeniem i wystawieniem faktury, była zatwierdzana przez administrację skarbową, która posiadałaby wszystkie informacje niezbędne do wykrycia nieprawidłowych transakcji, np. oszustw karuzelowych. W ten sposób można również zapobiec odliczaniu VAT, jako podatku naliczonego bez wpłacenia go do skarbu państwa.



e. Dalsza digitalizacja rozliczeń i automatyzacja procesów kontroli

Niewątpliwym jest, że **dalsza walka z podmiotami zaangażowanymi w proces wyłudzeń VAT będzie możliwa dzięki sukcesywnej digitalizacji rozliczeń i automatyzacji procesów kontroli podmiotów gospodarczych**. Szczególnie pomocne mogą się tutaj okazać rozwiązania związane z objęciem całego obrotu gospodarczego określonymi formami elektronicznego raportowania (np. kasy online czy faktury ustrukturyzowane) i wykorzystanie pozyskanych danych do procesów automatyzacji kontroli.

Fiskus wydaje się dostrzegać potrzebę i potencjalną efektywność przedmiotowych działań, bowiem ww. narzędzia są już stopniowo wdrażane przez aparat skarbowy, bądź jak w przypadku faktur ustrukturyzowanych znajdują się na etapie prac rządowych. Jest to pożądaný kierunek, który przy wykreowaniu właściwych narzędzi analitycznych powinien skutkować zwiększeniem efektywności procedur kontrolnych.

VII. PODSUMOWANIE – OCENA ZMIAN CAŁOŚCIOWO

Oceniając ogół działań realizowanych przez kolejne polskie rządy, a ukierunkowanych na zwalczanie nadużyć w VAT i minimalizację luki VAT, należy przede wszystkim zwrócić uwagę na wzmożone działania legislacyjne podejmowane w okresie ostatnich 5 lat. Działania te charakteryzowały się znaczną skutecznością w obszarze niwelowania luki VAT i ograniczania wyłudzeń. Słabym punktem aparatu skarbowego pozostaje jednak skuteczność działań kontrolnych i to w digitalizacji rozliczeń i automatyzacji procesów kontrolnych podmiotów gospodarczych, MF powinno upatrywać narzędzi do walki z nadużyciami w obszarze VAT i minimalizacji luki.

W świetle okoliczności, że VAT jest podatkiem zharmonizowanym na poziomie europejskim, a przynależność do wspólnego systemu podatku od wartości dodanej sprawia, że duża efektywnością charakteryzują się niewątpliwie działania podejmowane na szczeblu unijnym, niezbędne jest również odpowiednie zaangażowanie organów UE w walkę z wyłudzeniami VAT. Dotychczasowe działania podejmowane przez przedmiotowe organy we wskazanym obszarze, a w szczególności w zakresie wyłudzeń wynikających z obrotu w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowych, okazały się bowiem niewystarczające.

Tym bardziej, w świetle zbytnej bierności UE, działania ukierunkowane na walkę z wyłudzeniami VAT prowadzone w ramach określonych

rozwiązań krajowych zasługują na wyróżnienie. Co prawda niektóre z rozwiązań wprowadzonych w ostatnich latach w celu minimalizowania luki w VAT, były już lub są aktualnie przedmiotem analizy TSUE, niemniej nie sposób podważyć skuteczności takich rozwiązań jak np. pakiet paliwowy.

Praca w zakresie minimalizowania luki w VAT i zwalczania nadużyć pozostaje niewątpliwie zadaniem, jakie stoi przed polskim fiskusem w kolejnych, najbliższych latach. Wydaje się bowiem, że przedstawione w niniejszym opracowaniu narzędzia nie powinny być ostatnim słowem Ministerstwa Finansów w rozpatrywanym obszarze. Zasadniczym pytaniem pozostaje niewątpliwie, jakie środki okażą się najskuteczniejsze w tej walce, która ciągle trwa.



PARTNERZY



ZWIĄZEK PRZEDSIĘBIORCÓW I PRACODAWCÓW